Public Disclosure Authorized

Public Disclosure Authorized

PLATFORM FOR COLLABORATION ON TAX

OECD WORLD BANK GROUP

PLATAFORMA DE COLABORACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

GUÍA PRÁCTICA PARA CONTRIBUIR AL ÉXITO DE LA APLICACIÓN DE OBLIGACIONES DOCUMENTALES EFICACES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA POR PARTE DE LOS PAÍSES EN DESARROLLO

VERSIÓN EN BORRADOR

Este documento ha sido elaborado en el marco de la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria (PCT), bajo la responsabilidad de las Secretarías y el personal de las cuatro organizaciones. Ni el presente borrador ni el informe final deben considerarse como la posición oficialmente respaldada por esas organizaciones ni por sus países miembros.

ÍNDICE

PARTE I. INTRODUCCIÓN 9

1.1 Introducción: ¿Por qué una guía práctica para la aplicación de las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia? 9

1.2 Estructura de esta guía práctica 10

1.3 Ámbito y alcance 10

1.4 Contexto y antecedentes de las obligaciones documentales sobre precios de transferencia 13

1.5 Objetivos de las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia 14

1.6 Principios generales 15

Garantizar la coherencia internacional 16

2.1 Marco regulatorio 17

2.1.1 Consideraciones generales 17

2.1.2 La carga de la prueba 19

2.2 Confidencialidad 20

2.3 Cuestiones de calendario 21

2.4 Cumplimiento: Sanciones e incentivos 22

2.5 Acceso a documentación ubicada en otra jurisdicción 25

2.6 Simplificación y exenciones 27

PARTE III. ELEMENTOS ESPECÍFICOS DE LA DOCUMENTACIÓN 29

3.1 Introducción 29

3.2 Declaraciones de precios de transferencia 29

3.2.1 Funciones de las declaraciones de precios de transferencia 29

3.2.2 Formato y contenido 30

3.2.3 Mecanismo de presentación 32

3.2.4 Marco regulatorio 33

3.2.5 Cuestiones de calendario 34

3.2.6 Exigibilidad 35

3.2.7 Confidencialidad 37

3.2.8 Simplificación y exenciones 37

3.3 Estudios sobre precios de transferencia 39

3.3.1 Funciones de los estudios sobre precios de transferencia 39

3.3.2 Formato y contenido 41

3.3.3 Marco regulatorio 48

3.3.4 Cuestiones de calendario 48
3.3.5 Exigibilidad 51
3.3.6 Confidencialidad 54
3.3.7 Simplificación y exenciones 54
3.4 Informe país por país 58
3.4.1 Introducción 58
3.4.2 Mecanismo de presentación 70
3.4.3 Formato y contenido 73
3.4.4 Marco legislativo y normativo 74
3.4.5 Exigibilidad 78
3.4.6 Puntos prácticos para la implementación de la presentación de informes país por país 78
3.5 Otros mecanismos para recabar información (Cuestionarios sobre precios de transferencia y solicitudes de información *ad hoc*) 84
3.5.1 Funciones de los cuestionarios sobre precios de transferencia y las solicitudes de información *ad hoc* 84
3.5.2 Formato y contenido 85
3.5.3 Marco regulatorio 85
3.5.4 Plazos 85
3.5.5 Exigibilidad 85
3.5.6 Confidencialidad 85
PARTE IV. CONCLUSIONES 87
Anexo 1 89
Ejemplos ilustrativos: declaraciones anuales de precios de transferencia 89
Anexo 2 91
Ejemplos ilustrativos: Normas nacionales en materia de documentación sobre precios de transferencia 91
Anexo 3 95
Ejemplo – Regímenes de exenciones (estudios sobre precios de transferencia) 95
Anexo 4 96
Contenido del archivo maestro (según se consigna en el anexo I del capítulo V de las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia*) 96
Contenido del archivo local (según se consigna en el anexo II del capítulo V de las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia*) 98
Anexo 5 100

Archivo maestro y archivo local: Obligación de presentación de información en países seleccionados 100

Anexo 6 103

Modelo de legislación primaria para la implementación de las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia 103

Anexo 7 113

Plantilla modelo del informe país por país (según se consigna en el anexo III del capítulo V de las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia*) 113

Modelo para el informe país por país: instrucciones generales 1

BIBLIOGRAFÍA 1

SIGLAS

AAC	acuerdo entre autoridades competentes
AEAC	acuerdo elegible entre autoridades competentes
AIIT	acuerdo de intercambio de información tributaria
AMAC	acuerdo multilateral entre autoridades competentes
APV	acuerdo previo sobre valoración
BEPS	erosión de la base imponible y el traslado de beneficios
CCN	red de comunicación común
CTS	sistema de transmisión común
ECR	estándar común de reporte o estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras en materia tributaria
EMN	empresa multinacional
FMI	Fondo Monetario Internacional
GBM	Grupo Banco Mundial
GTD-G20	Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G-20
I+D	investigación y desarrollo
IdI	intercambio de información
MCT	Modelo de Convenio Tributario
OCDE	Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos
ONG	organización no gubernamental
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PP	país por país
Pyme	pequeña y mediana empresa
UIT	unidad impositiva tributaria
UVT	unidad de valor tributario
XML	lenguaje de marcas extensible

RESUMEN

Las normas sobre precios de transferencia se aplican a los contribuyentes que realizan operaciones con partes asociadas. En la mayoría de los países, esas normas disponen que el beneficio imponible de estos contribuyentes se calcule conforme al principio de plena competencia, es decir, partiendo del supuesto de que el precio y las demás condiciones de las operaciones son los mismos que los que cabría esperar si las operaciones se realizaran entre partes no vinculadas.

Al establecer los precios y demás condiciones para las operaciones entre empresas asociadas y evaluar si tales precios y condiciones son coherentes con el principio de plena competencia, es necesario que empresas y administraciones tributarias lleven a cabo lo que a menudo se denomina un "análisis de precios de transferencia". Este análisis requiere que tanto contribuyentes como administraciones tributarias identifiquen y conozcan las características clave de una operación entre partes vinculadas, y que analicen las funciones realizadas, los riesgos asumidos y los activos utilizados por esas partes con el fin de determinar y aplicar el método de precios de transferencia más adecuado. La aplicación del método de precios de transferencia se basa normalmente en información procedente de fuentes externas e internas para encontrar una o más operaciones no vinculadas comparables[1]. En algunos casos, este análisis supone realizar un examen complejo de gran cantidad de información. Esta guía práctica se centra en las medidas que las administraciones tributarias utilizan para exigir a los contribuyentes que documenten todas las etapas de su análisis de precios de transferencia, y se hace en ella especial hincapié en los países en desarrollo.

Una documentación consistente sobre precios de transferencia es un requisito previo para la aplicación efectiva de las normas sobre precios de transferencia. La obligación de conservar o presentar información mejora el cumplimiento y permite a las administraciones tributarias acceder a información imprescindible para hacer cumplir su regulación en materia de precios de transferencia. El acceso a dicha información también permite a las administraciones tributarias centrar sus esfuerzos y desplegar sus limitados recursos en los contribuyentes y operaciones que plantean mayor riesgo de pérdida tributaria. Al mismo tiempo, debería favorecer una reducción de costos innecesarios de cumplimiento para los contribuyentes cuando estos se derivan de inspecciones con un enfoque u orientación incorrectos. Sin embargo, una documentación exhaustiva puede ser costosa para el contribuyente, y no siempre es tarea fácil encontrar el equilibrio adecuado entre las necesidades de las autoridades tributarias y la de evitar costos de cumplimiento excesivos e innecesarios.

El resultado de la Acción 13 de la iniciativa de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y el G-20 sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) fue la definición de un enfoque estandarizado de documentación sobre precios de transferencia para equilibrar el imperativo del cumplimiento con los costos de cumplimiento.

---

[1] El proceso del análisis de comparabilidad se ha descrito en la *Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia*, http://documentos.bancomundial.org/curated/es/406401503666416479/pdf/116573-SPANISH-PUBLIC.pdf.

El enfoque consta de tres niveles: un archivo maestro, con información sobre el conjunto del grupo; un archivo local, con información específica sobre la empresa local, y un informe país por país en el que se describe la situación financiera y económica general del conjunto del grupo multinacional, analizado entre países. Esta guía práctica considera que los tres elementos son potencialmente beneficiosos para los países en desarrollo, y se centra en las cuestiones relativas a la aplicación de cada uno de ellos. Cabe señalar que la presentación de informes país por país es uno de los cuatro estándares mínimos que se establecen en el *Informe de la Acción 13 sobre BEPS*, y que los miembros del Marco Inclusivo de la OCDE se han comprometido a aplicarlo y a participar en el proceso de evaluación paritaria del Marco Inclusivo.

En esta guía práctica también se describen enfoques adicionales a la obligación de documentación, entre ellos la información que se requiere o se debe presentar junto con la declaración de impuestos (como anexos a la declaración en materia de precios de transferencia) y medidas informales (como cuestionarios).

PARTE I. INTRODUCCIÓN

1.1 Introducción: ¿Por qué una guía práctica para la aplicación de las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia?

En los últimos años han ocupado un lugar destacado en la agenda fiscal regional y mundial la pertinencia de los precios de transferencia para los países en desarrollo, además de los problemas que afrontan las administraciones tributarias de capacidad limitada o inexpertas. La iniciativa de la OCDE/G-20 sobre BEPS puso la cuestión en primer plano y sirvió para resaltar su relevancia para los países en desarrollo y los desafíos a los que se enfrentan, los cuales se analizaron específicamente en un informe de dos partes para el Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G-20 sobre el impacto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en países de ingreso bajo, en julio y agosto de 2014[2]. A este informe le han seguido guías prácticas desarrolladas por organizaciones internacionales[3], que tienen por objeto contribuir a que los países en desarrollo implementen los resultados de la iniciativa sobre BEPS más pertinentes para ellos.

Trabajos de investigación en los que se ha empleado información a nivel de empresas y experiencias de algunos países sugieren que la introducción de obligaciones documentales efectivas es un componente fundamental de las estrategias de gestión del cumplimiento para hacer frente a precios de transferencia indebidos. Desde 1994, el número de países con obligaciones de documentación en materia de precios de transferencia se ha multiplicado por más de diez (véase *infra* el gráfico 1) —lo que varios investigadores han relacionado con una reducción de los indicadores observables de traslado de beneficios[4]—, algo que posiblemente guarda relación con actividades de aplicación documental mejor orientadas y con el cumplimiento autoinducido por la obligación de tener que volver a examinar la operación de forma más sistemática con la parte vinculada.

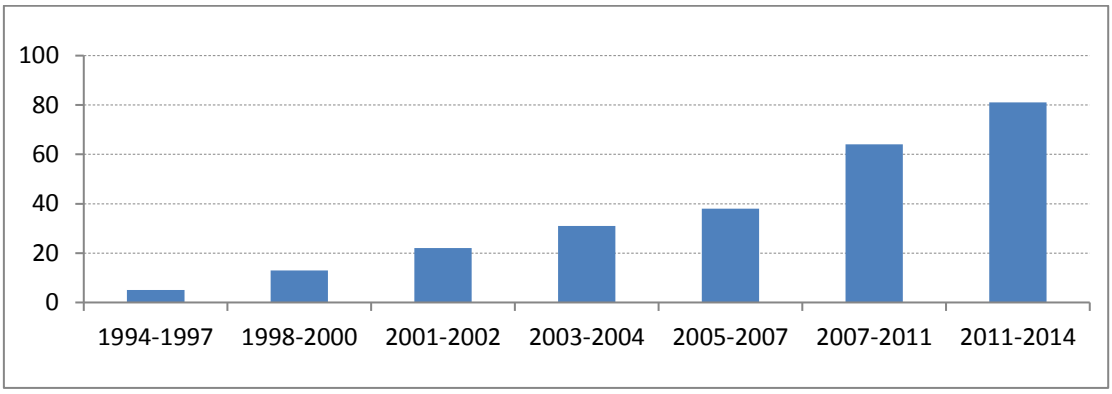
---

[2] OCDE (2014), *Two-part report to G20 Development Working Group on the impact of BEPS In Low Income Countries* (Informe de dos partes al Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G-20 sobre el impacto de la BEPS en los países de ingreso bajo), Ediciones de la OCDE, París, http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf.

[3] Fondo Monetario Internacional (FMI), Grupo Banco Mundial (GBM), OCDE, Organización de las Naciones Unidas (ONU).

[4] Cooper, J., F. Randall, J. Loeprick y K. Mohindra (2016), *Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners* (Precios de transferencia y economías en desarrollo. Manual para responsables de políticas y profesionales), en *Directions in Development*, ciudad de Washington, Banco Mundial, doi: https://doi.org/10.1596/978-1-4648-0969-9. Licencia: Reconocimiento de Creative Commons CC BY 3.0 IGO p. 7; y Beer y Loeprick (2015). 'Profit Shifting Drivers of Transfer (Mis)Pricing and the Potential of Countermeasures (Factores de traslado de beneficio de los precios (indebidos) de transferencia y la posibilidad de contramedidas)'. International Tax and Public Finance 22 (3): 426-51

Gráfico 1: Cronología de las normas de documentación efectiva sobre precios de transferencia por número de países 1994–2014



Fuente: Banco Mundial (2016), basado en Oosterhoff (2008) y PwC (2014).

1.2 Estructura de esta guía práctica

Esta guía práctica tiene como objetivo brindar un análisis de las opciones normativas y un "libro de fuentes" que ofrezca orientación y ejemplos para asistir a los países con escasa capacidad a implementar regímenes eficientes y eficaces de documentación sobre precios de transferencia. Los puntos clave de estas fuentes se reproducen para facilitar la consulta.

En esta primera parte de la guía práctica, se brinda información sobre los antecedentes, el contexto y los objetivos de los regímenes de documentación sobre precios de transferencia. Luego, en la parte II, se analiza una serie de opciones normativas generales y enfoques legislativos pertinentes a todos los tipos de requisitos de documentación.

La parte III se centra más específicamente en cada tipo de documentación, y en ella se examinan las opciones normativas específicas que son pertinentes para cada una y se proporcionan ejemplos de prácticas nacionales. Este formato inevitablemente supone cierto grado de repetición; no obstante, un lector interesado en implementar algún tipo de requisito de documentación particular puede encontrar toda la información pertinente en una única sección.

En la última parte, se expone una serie de conclusiones.

1.3 Ámbito y alcance

A los efectos de la presente guía práctica, el término "documentación sobre precios de transferencia" comprende lo siguiente:

1. Documentación a nivel de grupo. Esta categoría la conforman documentos como el archivo maestro y el informe país por país descrito en la Acción 13 de la iniciativa de la OCDE/G-20 sobre BEPS (en adelante, "*Informe de la Acción 13 sobre BEPS*"). Nótese que, si bien el grado de estandarización del informe país por país es muy elevado, dado su ámbito mundial, en lo que respecta al archivo maestro los países han adoptado una variedad de enfoques sobre su implementación.

2. Documentación a nivel de sociedad. Consta, en general, de uno o varios de los elementos siguientes:

- El archivo local o similar (por ejemplo, un estudio sobre precios de transferencia), en el que se aportan detalles de las operaciones intragrupo de un contribuyente local, y que incluye una descripción de los análisis de precios de transferencia que dieron lugar al método seleccionado y elementos comparables.
- Una declaración específica o anexo sobre precios de transferencia, independiente de la declaración del impuesto sobre la renta, que debe presentarse periódicamente a la administración tributaria.
- Un anexo a la declaración de impuestos, es decir, una o más preguntas específicas sobre precios de transferencia contenidas en una declaración de impuestos o en un anexo a ella.
- Cuestionarios periódicos o *ad hoc*.

Cabe señalar que el término "documentación sobre precios de transferencia" no incluye documentos o registros tales como facturas, contratos, comunicaciones, etc., que puedan ser utilizados para apoyar o justificar montos de ingresos imponibles o gastos deducibles. Sin embargo, por lo general, las administraciones tributarias exigen a los contribuyentes que conserven este tipo de información y que presenten los documentos especificados durante una inspección. Adicionalmente, la legislación puede estipular los registros que los contribuyentes están obligados a conservar, así como el período durante el cual deben conservarlos. Para fines de integridad y comparación, este tipo de poder de la información se analiza brevemente en varios puntos de esta guía práctica.

Cuadro 1: Tipo y alcance de la documentación sobre precios de transferencia

Tipo de documentación	Documentación a nivel de grupo o sociedad local	Sociedad que presenta el documento	Requerido por la legislación, y aplicado por medio de sanciones	Estándar mínimo BEPS
Declaraciones o anexos sobre precios de transferencia	Local	Contribuyente local	Sí (cuando corresponda)	No
Archivo local	Local	Contribuyente local	Generalmente sí	No
Archivo maestro	Grupo	Contribuyente local	Generalmente sí	No
Informes PP	Grupo	Depende de las obligaciones de la legislación nacional. El estándar de la Acción 13 requiere generalmente que el informe sea presentado por la sociedad matriz última, o	Sí	Sí

		entidad sustituta especificada, a la jurisdicción tributaria de dicha sociedad. En circunstancias excepcionales, podrá exigirse su presentación al contribuyente local.		
Cuestionarios	Local	Sociedad local	Generalmente no, pero depende de cómo esté legislado	No
Información, datos y documentos adicionales	Local	Sociedad local	Generalmente sí	No

El cuadro siguiente resume las diferentes prácticas de varios países.

Cuadro 2: Prácticas de los países en materia de obligaciones documentales sobre precios de transferencia

	Archivo local o estudio similar sobre precios de transferencia	Archivo maestro	Informe PP	Declaración de precios de transferencia	Preguntas en declaraciones de impuestos	Cuestionarios y solicitudes *ad hoc*
Argentina	■	■	■			
Australia[1/]	■	■	■		■	
Bulgaria					■	■
Canadá[2/]	■		■	■		
Colombia	■	■	■	■		
España	■	■	■	■		
Estados Unidos			■	■	■	
Finlandia	■	■	■	■		■
Georgia			■	■	■	
Letonia			■	■		■
Lituania	■		■	■		■
México	■	■	■	■		
Países Bajos	■	■	■		■	
Pakistán	■	■	■			
República Checa	■	■	■	■		
República Dominicana	■			■		
República Eslovaca	■	■	■		■	
Turquía	■					■

[1/] La preparación de la documentación sobre precios de transferencia no es obligatoria, pero se recomienda a los contribuyentes que lo hagan (con detalles de elementos comparables y políticas de precios de transferencia) para

defender su posición y mitigar cualquier sanción administrativa que pudiera aplicarse en caso de que la autoridad tributaria modifique una tasación. Australia dispone de un anexo sobre operaciones internacionales en el que figuran preguntas sobre precios de transferencia. No se trata exclusivamente de una declaración sobre precios de transferencia, sino de un formulario de divulgación obligatorio que debe presentarse junto con la declaración de impuestos. Durante el transcurso de una inspección se puede requerir la cumplimentación de cuestionarios u otras solicitudes de información *ad hoc*.

[2/]Canadá dispone de legislación para algo similar al archivo local, conocida como "documentación contemporánea", en vigor desde 1999. Con respecto al archivo maestro, Canadá puede solicitarlo a un contribuyente canadiense sobre la base de ciertas disposiciones de su legislación.

Puede observarse que, en lo que respecta a las obligaciones documentales sobre precios de transferencia, no existe un enfoque único, o una combinación de ellos, adoptados universalmente. Además, aparte de la presentación de informes país por país (que es un estándar mínimo de la iniciativa sobre BEPS), no existe un formato ni formulario de documentación acordados internacionalmente. Las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017*[5] (en adelante, las "*Directrices de la OCDE*") y el manual práctico de las Naciones Unidas sobre precios de transferencia para países en desarrollo[6] (en adelante, el "manual práctico de la ONU") proporcionan orientación sobre principios generales, como la especificación de los tipos de información que debe contener la documentación, pero no intentan prescribir obligaciones documentales en detalle. En lugar de reproducir esa orientación, esta guía práctica tiene por objeto ayudar a traducir esos principios en regímenes de documentación sobre precios de transferencia que puedan administrarse en la práctica. Véase la parte III.

1.4 Contexto y antecedentes de las obligaciones documentales sobre precios de transferencia

En 1995 se incluyeron por primera vez en las *Directrices de la OCDE* orientaciones sobre la documentación relativa a los precios de transferencia, tras la introducción de obligaciones documentales en los Estados Unidos un año antes. Desde entonces, un número cada vez mayor de países ha adoptado obligaciones documentales (véase *supra* el gráfico 1).

La proliferación de regímenes de documentación de cada país dio lugar a una amplia gama de obligaciones diferentes en todo el mundo, lo que contribuyó a aumentar la carga de cumplimiento para las empresas multinacionales. Como respuesta a esta situación, se han emprendido una serie de iniciativas para coordinar las obligaciones documentales sobre precios de transferencia de los países; por ejemplo, por parte de la Asociación de Administraciones

[5] OCDE (2018), *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017*, capítulo V, "Documentación", Ediciones de la OCDE, París/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, https://doi.org/10.1787/9788480083980-es.

[6] ONU (2017), *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries* (Manual práctico sobre precios de transferencia para países en desarrollo), "Documentation", sección C.2, UN Publishing, Nueva York, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf.

Tributarias del Pacífico[7] en 2003, de la Unión Europea[8] en 2006 y, por último, como parte del proyecto BEPS de la OCDE/G-20 en 2015.

En la Acción 13 del plan de acción BEPS se dispuso el desarrollo de normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta al mismo tiempo los costos de cumplimiento para las empresas[9]. Resultado de ello fue la elaboración de un enfoque estandarizado en tres niveles que consta de un archivo local, un archivo maestro y, para las grandes empresas multinacionales con un volumen de negocio mundial del grupo igual o superior a los EUR 750 millones, el informe PP, que posteriormente se incorporó a las *Directrices de la OCDE*. El manual práctico de la ONU adopta un enfoque similar.

Como se ha señalado anteriormente, solo el informe país por país es un estándar mínimo BEPS. El *Informe de la Acción 13 sobre BEPS* reconoce que el contenido específico de la plantilla modelo del informe país por país fue un resultado del compromiso que alcanzaron los países participantes y que su aplicación se revisará a más tardar a finales de 2020. Tanto el umbral de volumen de negocio como las obligaciones documentales del informe país por país pueden experimentar modificaciones en el marco de esta revisión[10].

1.5 Objetivos de las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia

Fundamentalmente, la documentación sobre precios de transferencia permite a los contribuyentes demostrar que cumplen las normas sobre precios de transferencia.

El *Informe de la Acción 13 sobre BEPS* identifica tres objetivos principales de las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia:

- → Velar por que los contribuyentes tengan debidamente en cuenta las obligaciones derivadas de las normas de precios de transferencia al fijar los precios y las condiciones de las operaciones entre empresas asociadas, y a la hora de consignar en sus declaraciones tributarias los rendimientos de dichas operaciones.

---

[7] La Asociación de Administraciones Tributarias del Pacífico (PATA), integrada por Australia, Canadá, los Estados Unidos y Japón, publicó un paquete informativo para ayudar a los contribuyentes a crear un conjunto de documentación que satisfaga las obligaciones de cada uno de los países miembros. Si bien la aplicación de las obligaciones de la PATA era voluntaria para los contribuyentes, el paquete incluía una lista exhaustiva de documentos que era más completa que las obligaciones de cualquiera de los países miembros.

[8] El Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea (DPT UE), acordado por el Consejo de la Unión Europea en junio de 2006, consistía en un conjunto de documentos con información común armonizada (archivo maestro) pertinente para todos los miembros del grupo de una EMN establecidos en la UE (que debía facilitarse a todos los Estados miembros pertinentes de la UE), así como documentación armonizada específica de cada país. La aplicación del Código de Conducta era facultativa para los contribuyentes.

[9] OCDE (2014), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, "Acción 13", Ediciones de la OCDE, París, http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es.

[10] OCDE (2016), *Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Ediciones de la OCDE, París, http://dx.doi.org/10.1787/9789264267909-es.

- Proporcionar a las administraciones tributarias la información necesaria para efectuar una evaluación fundamentada del riesgo de precios de transferencia y selección de casos para inspección.
- Facilitar a las administraciones tributarias información útil para realizar una inspección en profundidad de las prácticas de precios de transferencia de los obligados tributarios ubicados en su jurisdicción.

Como parte del proceso de cumplimiento de las obligaciones de presentación de informes, también se puede incentivar a los contribuyentes a que centren su atención en sus acuerdos sobre precios de transferencia y en el cumplimiento de las normas sobre precios de transferencia. Mediante la preparación de la documentación sobre precios de transferencia, los contribuyentes pueden estar en mejores condiciones de defender sus políticas de precios de transferencia en caso de inspección por parte de las autoridades tributarias.

En el caso de las administraciones tributarias, las obligaciones documentales contemporáneas sobre precios de transferencia contribuirán a garantizar la integridad de la posición del contribuyente[11].

En resumen, cabe esperar que la exigencia a las empresas de que documenten sus posiciones en materia de precios de transferencia mejore el cumplimiento.

Si bien diversos tipos de documentación pueden servir para distintos tipos de propósitos, generalmente proporcionan diferentes tipos de información, que puede ser especialmente útil para propósitos diferentes, por ejemplo:

- **A efectos de evaluación de riesgos:** Los anexos a la declaración sobre precios de transferencia, los informes país por país y los cuestionarios son principalmente pertinentes a efectos de la evaluación de riesgos[12]. Estos instrumentos pueden utilizarse para la identificación de los contribuyentes o en las operaciones que se van a inspeccionar, o que pueden justificar una investigación adicional. También proporcionan a los inspectores indicaciones preliminares sobre posibles problemas en la inspección.
- **A efectos de inspección:** La información contenida en los archivos locales y maestros es una fuente esencial de información para los inspectores tributarios durante su trabajo. Estos archivos contienen información detallada que los administradores tributarios necesitan para verificar eficazmente si se está cumpliendo la legislación en materia de precios de transferencia del país, y en particular el principio de plena competencia.
- **Para fomentar el cumplimiento voluntario:** Como se mencionó anteriormente, también cabe esperar que todos los tipos de documentación sobre precios de transferencia que se analizan en esta guía práctica centren la atención de los contribuyentes en sus responsabilidades de cumplimiento y, por lo tanto, lo mejoren.

1.6 Principios generales

---

[11] OCDE (2018), *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017*, apartado 5.7, Ediciones de la OCDE, París/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, https://doi.org/10.1787/9788480083980-es.

[12] Con arreglo al estándar mínimo de la Acción 13 sobre BEPS, el informe país por país solo se puede utilizar para la evaluación de riesgos y para la recogida de datos con fines de análisis estadístico.

Las obligaciones que establezcan los países en materia de preparación y mantenimiento de la documentación sobre precios de transferencia deben cumplir los siguientes objetivos:

- **Ser claras,** para proporcionar cierta seguridad al contribuyente sobre cómo demostrar a la administración tributaria que sus precios de transferencia son coherentes con el principio de plena competencia.
- **Proporcionar** a la administración tributaria la información necesaria mediante la que realizar evaluaciones de riesgos, planificar y realizar inspecciones y comprobar la validez y confiabilidad de los precios de transferencia establecidos por los contribuyentes[13].
- **Ser equilibradas,** de modo que las obligaciones de información satisfagan la necesidad de las administraciones tributarias de disponer de datos para poder hacer cumplir las normas sobre precios de transferencia y, al mismo tiempo, evitar la imposición de obligaciones documentales excesivas a los contribuyentes. Es importante que los costos que supone para el contribuyente el cumplimiento de estas obligaciones no sean desproporcionados en relación con el tamaño y la complejidad de las operaciones en cuestión y el impuesto en riesgo. Por esta razón, los países suelen establecer exenciones u obligaciones documentales simplificadas para los contribuyentes u operaciones más pequeños.

Garantizar la coherencia internacional

Tanto las *Directrices de la OCDE* como el manual práctico de la ONU reconocen las ventajas de unas normas de documentación coherentes para reducir al mínimo a los contribuyentes las cargas de cumplimiento en materia de precios de transferencia. La coherencia internacional y la armonización del contenido y del formato de la documentación requerida, por ejemplo, reducen los costos de cumplimiento de las empresas multinacionales. Esto es particularmente relevante para la documentación a nivel de grupo a la que se ha hecho referencia anteriormente. Un marco normalizado también facilita el intercambio de experiencias y buenas prácticas.

Como se señala en el Manual de precios de transferencia de la ONU, al considerar la aplicación del enfoque de documentación de la Acción 13 sobre BEPS en las economías en desarrollo, es probable que al menos una administración tributaria exija a casi todas las empresas multinacionales que preparen un archivo maestro, y que los grupos de empresas multinacionales que superen el umbral de volumen de negocio mundial de EUR 750 millones anuales también tengan que preparar un informe de país por país. Por consiguiente, si se exige que estos documentos se entreguen en un formato estándar a la administración tributaria local de un país en desarrollo, la carga de cumplimiento que pueda suponer a un grupo de empresas multinacionales debería ser mínima14.

---

[13] La documentación formal sobre precios de transferencia puede ser complementada con solicitudes de información adicional realizadas durante el curso de una inspección.

[14] ONU (2017), *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries* (Manual práctico sobre precios de transferencia para países en desarrollo), "Implementation of Global Documentation Standards in Developing Countries" (Aplicación de las normas mundiales de documentación en los países en desarrollo), apartado C.2.2.3.1, UN Publishing, Nueva York.

PARTE II. OPCIONES PARA QUE LOS PAÍSES IMPLEMENTEN LA DOCUMENTACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En esta sección se examinan diversas consideraciones y opciones normativas que resultan pertinentes para la elaboración de un régimen de documentación sobre precios de transferencia. Entre ellas figuran las siguientes:

1. Marco regulatorio, a través de una combinación de derecho primario, derecho derivado y directrices.
2. Confidencialidad de la documentación y la información sobre los contribuyentes.
3. Cuestiones de calendario, en cuanto al momento de elaboración de la documentación y de presentación a la administración tributaria.
4. Implementación, incluidas las sanciones y las medidas para facilitar y promover el cumplimiento voluntario.
5. Cómo abordar el acceso a la información ubicada en otra jurisdicción.
6. Simplificación y exenciones.

Cada una de estas cuestiones se analiza con mayor detalle a continuación.

2.1 Marco regulatorio

2.1.1 Consideraciones generales

La elaboración de un régimen de documentación sobre precios de transferencia plantea una serie de cuestiones, que se refieren no solo al tipo y combinación de las obligaciones documentales que deben establecerse, sino también al tipo y nivel de instrumentos jurídicos que incorporan tales obligaciones. El equilibrio entre derecho primario y derivado varía de un país a otro. Por ejemplo, algunos países incorporan en su derecho primario especificaciones detalladas sobre el formato y el contenido de la documentación. Otros incluyen únicamente una disposición general en el derecho primario y una especificación detallada en el derivado o en los reglamentos.

La elección del enfoque regulador remite a los diferentes niveles legislativos que se aplicarán en la práctica para instituir una obligación legal. Estos son los siguientes:

- Derecho primario, que consta de estatutos o leyes.
- Derecho derivado, que consta de reglamentos y procedimientos, órdenes ejecutivas y decretos presidenciales, derecho consuetudinario y jurisprudencia, códigos de conducta y políticas.
- Directrices complementarias o documentos normativos, entre ellos procedimientos administrativos tales como notas prácticas emitidas por la administración tributaria o por el Ministerio de Hacienda.

Cada uno de estos elementos encaja o interactúa con el sistema jurídico nacional de diferentes maneras, dependiendo de cada país.

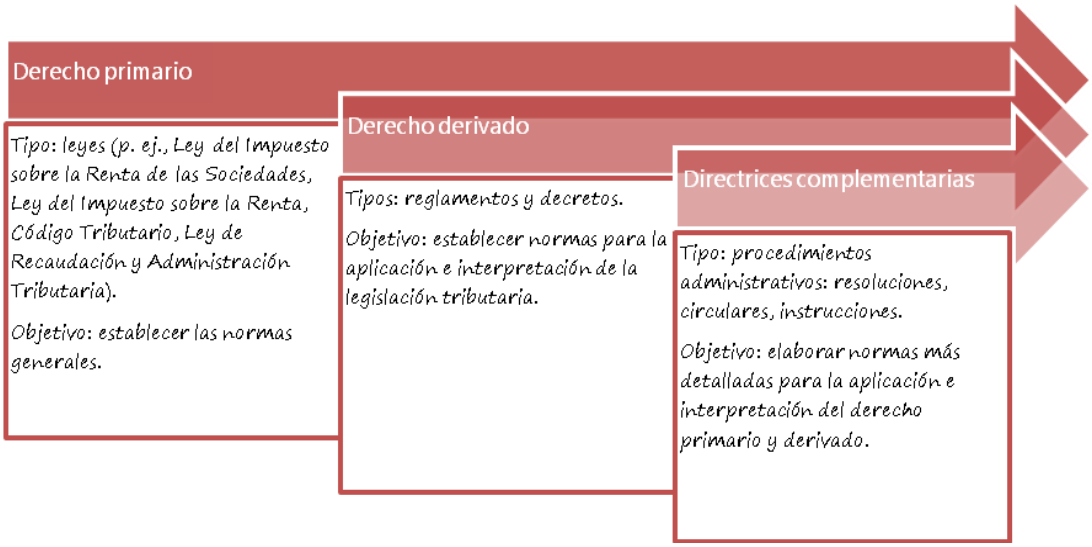
El punto de partida de todas las formas de documentación sobre precios de transferencia es que estén previstas en el derecho primario (por ejemplo, código tributario, estatuto tributario o

legislación tributaria), que pueden o no ser específicas para los precios de transferencias y que suelen complementarse en reglamentos secundarios.

Además, los países a menudo las complementan con directrices administrativas. Si bien estas directrices no suelen ser vinculantes para los contribuyentes, en la práctica sí se las considera generalmente como tales para la administración tributaria. Esto significa que es preciso asegurarse de que las directrices se ajusten tanto al derecho primario como al derivado, así como a la política del Gobierno.

Los países siguen diferentes enfoques a la hora de redactar la legislación relativa a las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia. Algunos países adoptan enunciados breves en los que se establecen los principios básicos del derecho primario, y a continuación elaboran esos principios en el derecho derivado o en directrices complementarias. En tales casos, el derecho primario suele tener por objeto legislar sobre las obligaciones básicas de los contribuyentes y sobre las competencias de la administración tributaria, y, a partir de ahí, el derecho derivado desarrolla normas más completas y detalladas. Otros países poseen fórmulas amplias en el derecho primario, y dejan al derecho derivado únicamente unos pocos aspectos específicos. En todos los casos, el derecho primario normalmente dispondrá de una cláusula que permita al Gobierno, ministerio o administración tributaria introducir y modificar la legislación derivada pertinente.

Una de las ventajas de establecer principios generales en el derecho primario y normas específicas más detalladas en el derecho derivado o subrogado es la flexibilidad a la hora de realizar actualizaciones en el futuro. El derecho primario suele ser menos flexible que el derivado, y el proceso para su modificación requiere más tiempo y distintos niveles de aprobación acordes con las diferentes ramas del Gobierno. Por el contrario, las enmiendas a la legislación derivada suelen aprobarse principalmente a nivel de Gobierno, ministerio o administración tributaria, lo que ofrece una flexibilidad mayor.



Cabe señalar que para que se puedan recibir informes país por país presentados en jurisdicciones tributarias distintas, son precisos instrumentos para el intercambio de información (por ejemplo, tratados o adhesión a un acuerdo multilateral), además de los oportunos acuerdos entre autoridades competentes, que deberán estar en vigor (esta cuestión se analiza en detalle en la sección 3.4).

2.1.2 La carga de la prueba

Una consideración importante para los países en desarrollo a la hora de elaborar regímenes de precios de transferencia es definir quién asume la carga de la prueba. Es decir, quién tiene que demostrar (el contribuyente o la administración tributaria) que el precio se ajusta al principio de plena competencia.

No siempre es fácil determinar cómo funciona la carga de la prueba en las distintas jurisdicciones y sistemas jurídicos. A menudo ocurre que cuando existe un sistema de autoevaluación u otro sistema similar que exija a los contribuyentes cumplir con el principio de plena competencia, la carga de la prueba recae en el contribuyente. En tales casos, debiera existir una disposición general por la que se exija al contribuyente que conserve la documentación justificativa a tal efecto para la declaración de impuestos. Una opción consiste en revertir esta carga de la prueba si el contribuyente ha cumplido plenamente con la obligación de documentar los precios de transferencia. (Véase el ejemplo de este enfoque en la muestra de legislación que figura en el anexo 6).

En algunos países, sin embargo, las normas sobre precios de transferencia solo pueden interpretarse en el sentido de que otorgan a la administración tributaria el derecho a realizar ajustes a los beneficios imponibles si ello es necesario para hacer cumplir el principio de plena competencia, pero no para exigir al contribuyente que declare el valor de los beneficios imponibles conforme a ese principio. En tales casos, la carga de la prueba recae en la administración tributaria y que las obligaciones generales de documentación puedan no aplicarse a los precios de transferencia. Alternativamente, la carga de la prueba puede recaer en primera instancia en el contribuyente, pero pasará a la administración tributaria si se ha propuesto un ajuste tras una inspección de precios de transferencia. En cualquier caso, cuando la carga de la prueba recae en la administración tributaria, esta puede exigir al contribuyente que presente documentación sobre sus precios de transferencia.

Cuando la carga de la prueba recae sobre la administración tributaria y no existen obligaciones para que los contribuyentes proporcionen documentación sobre precios de transferencia —o son muy limitadas—, puede crearse un incentivo perverso conforme al cual se anima a los contribuyentes a no proporcionar la información que la administración tributaria necesitaría para facilitar y llevar a cabo un análisis de los precios de transferencia que pudiera dar lugar a modificaciones en las declaraciones de los contribuyentes. En tales casos, es esencial que se disponga de las atribuciones adecuadas de requerimiento de información respaldadas por sanciones.

Según las prácticas de los países, la carga de la prueba:

- Podría estar directamente prevista en la ley: en tales casos, esta disposición por lo general se establece en el derecho primario y habitualmente es aplicable en el curso ordinario del proceso de examen e investigación de la administración tributaria, es decir, la disposición

no es necesariamente exclusiva de los precios de transferencia. La carga de la prueba estipulada podría recaer sobre el contribuyente, la administración tributaria o dividirse entre ambos (véase el ejemplo sobre España a continuación).

- Podría trasladarse a los contribuyentes, a través de obligaciones específicas de documentación. A este respecto, suele ocurrir que cuando la legislación nacional exige a los contribuyentes que preparen, conserven o presenten documentación sobre precios de transferencia, la carga de la prueba recae en el contribuyente (por ejemplo, en Argentina y México) o se traslada a este.

Cuando la carga de la prueba recae en el contribuyente, es útil que los países proporcionen directrices sobre la forma en que los contribuyentes deben cumplir esta obligación.

Recuadro 1: Ejemplo de disposiciones de los países sobre la carga de la prueba

En España[15], la ley general tributaria dispone:

1. En los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria".

2.2 Confidencialidad

En la mayoría de los países, la información específica del contribuyente proporcionada a la administración tributaria debe, por ley, mantenerse confidencial, excepto cuando así se disponga específicamente (por ejemplo, divulgaciones específicas, divulgaciones a un tribunal de justicia).

Normalmente cabría esperar que los requisitos de confidencialidad se aplicaran a la documentación sobre precios de transferencia de la misma manera que a otra información facilitada por un contribuyente a la administración tributaria, y que los contribuyentes tuvieran la seguridad de que la información presentada en la documentación sobre precios de transferencia seguirá siendo confidencial. Asimismo, los requisitos de confidencialidad que se especifican en el *Informe de la Acción 13 sobre BEPS* en relación con los informes país por país conforman uno de los elementos de los estándares mínimos sobre BEPS, que están sujetos a revisión por pares conforme al proceso del Marco Inclusivo de BEPS. (Esto se analiza en mayor detalle en la sección 3.4 a continuación).

La sección D.8 del capítulo V, "Documentación", del *Informe de la Acción 13 sobre BEPS* anima a las administraciones tributarias a tomar todas las medidas razonables para evitar la divulgación pública de la información confidencial (secretos comerciales o científicos, etc.) y

[15] Ley 58/2003, General Tributaria, artículo 105. www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Normativa_tributaria_y_aduanera/Ley_General_Tributaria_y_normas_de_desarrollo_y_aplicacion/Ley_General_Tributaria/Ley_General_Tributaria.shtml.

otra información comercial sensible contenida en la documentación sobre precios de transferencia. Un número relativamente pequeño de países, entre ellos Australia, Finlandia, Japón, Noruega y Suecia, prevén la divulgación pública de determinados datos de declaraciones fiscales en relación con las (grandes) empresas. En la mayoría de los casos, solo se facilitan datos fiscales generales de alto nivel, por ejemplo, los ingresos imponibles totales y los impuestos pagados, en lugar de información detallada o desgloses de los importes de la renta y las deducciones.

Muchas organizaciones de la sociedad civil y observadores políticos han pedido la divulgación pública de los informes país por país y, por su parte, la actual propuesta de la UE de una directiva sobre transparencia en materia de impuestos de sociedades contempla que se pongan a disposición del público los informes país por país.

2.3 Cuestiones de calendario

En el contexto de los regímenes de documentación sobre precios de transferencia se plantean una serie de problemas de calendario:

- Cuándo se requiere que el contribuyente tenga lista información específica.
- Cuándo está obligado el contribuyente a presentar información específica a la administración tributaria.
- Cuánto tiempo deben conservarse los registros.

Los requisitos de plazo y presentación pueden variar en función del tipo de documentación solicitada, lo que refleja sus diferentes propósitos. Por ejemplo, la utilidad de la información general para la evaluación de riesgos sería mayor si se presenta de forma periódica; es preferible que el contribuyente conserve otra información más detallada y que la presente cuando se le solicite. A continuación, se resumen las situaciones más habituales. En la siguiente sección se analizan con más detalle estas opciones para cada tipo de documentación de precios de transferencia, es decir, el archivo maestro, el archivo local, el informe país por país, las declaraciones de precios de transferencia y los cuestionarios de precios de transferencia.

Cuadro 3: Calendario y presentación de la documentación sobre precios de transferencia

Tipo de documentación	Cuándo se requiere que el contribuyente tenga lista la información	Cuándo puede solicitar la información la administración tributaria	Cuándo está obligado el contribuyente a presentar información a la administración tributaria
Declaraciones anuales o anexos de precios de transferencia	Normalmente en el momento de presentar la declaración anual de impuestos.	No corresponde: normalmente requerido por fecha de presentación especificada.	Normalmente se requiere que se presente junto con, o como parte de, la declaración anual de impuestos.
Archivo local	Contemporánea a la operación o al momento de la presentación de la	En cualquier momento después de presentar la declaración, normalmente durante	En un plazo especificado después de la solicitud, o en algunos casos, presentado con, o como

Tipo de documentación	Cuándo se requiere que el contribuyente tenga lista la información	Cuándo puede solicitar la información la administración tributaria	Cuándo está obligado el contribuyente a presentar información a la administración tributaria
	declaración o una combinación de ambas.	una inspección. En algunos casos, el archivo local debe presentarse anualmente a la administración tributaria.	parte de, la declaración anual de impuestos.
Archivo maestro	Contemporánea a la operación o al momento de la presentación de la declaración, o una combinación de ambas[1/].	En cualquier momento después de presentar la declaración, normalmente durante una inspección. En algunos casos, el archivo maestro debe presentarse anualmente a la administración tributaria.	En un plazo especificado después de la solicitud, o en algunos casos, presentado con, o como parte de, la declaración anual de impuestos.
Informes PP	Por fecha de presentación.	No corresponde: normalmente requerido por fecha de presentación especificada.	Normalmente en la fecha de presentación especificada.
Cuestionarios	No corresponde.	En cualquier momento después de presentar la declaración, normalmente durante una inspección.	Según lo solicitado por la administración tributaria o acordado con ella (estos requisitos son a menudo informales).
Información, datos y documentos adicionales	Depende de la legislación relativa a las facultades de información.	Normalmente, en cualquier momento durante el curso de una inspección.	En un plazo especificado después de la solicitud.

[1/] Algunos países permiten a las entidades filiales locales presentar el archivo maestro de acuerdo con el ejercicio económico de su sociedad matriz extranjera/entidad de presentación del grupo. Véase un análisis detallado en la sección 3.3.

2.4 Cumplimiento: Sanciones e incentivos

Debido a la importancia vital que reviste la documentación sobre precios de transferencia para el cumplimiento y la aplicación efectivos de las normas en materia de precios de transferencia, las sanciones efectivas resultan fundamentales. Algunas sanciones pueden aplicarse por incumplimiento de las obligaciones documentales; otras pueden estar vinculadas a

ajustes de los precios de transferencia; y, en otros casos, el hecho de no cumplir esas obligaciones puede dar lugar a una sanción más elevada en relación con un ajuste de los precios de transferencia. En el cuadro 4 se muestra un resumen de los enfoques de las sanciones relacionadas con la documentación sobre precios de transferencia. Esta cuestión se analiza en detalle en la parte III.

Las sanciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia pueden basarse en un régimen específico o en reglamentos generales sobre documentación o mantenimiento de registros que no son específicos para los precios de transferencia. En este último caso, lo más probable es que las normas generales se encuentren en el derecho primario y que se desarrollen luego a efectos de los precios de transferencia en reglamentos o directrices.

Cuadro 4: Enfoques de sanciones e incentivos por cumplimiento

Tipo de documentación	Condiciones para la sanción	Posibles enfoques de sanción	Basado en disposiciones específicas o generales de sanción
Declaraciones anuales o anexos de precios de transferencia	a) No presentar una declaración en la fecha requerida. b) Presentar una declaración incompleta. c) Realizar una declaración incorrecta.	Para a) y b) se puede estipular una sanción en función de la demora en la presentación de una declaración completa, calculada por referencia a un monto por día entre i) la fecha de vencimiento y ii) la presentación de una declaración completa. Para c) una sanción se puede basar en un monto fijo, en el importe de cualquier ajuste subsiguiente de la renta imponible o del impuesto a pagar, o ambos.	En los casos en los que la declaración del precio de transferencia forme parte de la declaración anual de impuestos, la sanción puede estar vinculada a la existente por no presentar una declaración o una declaración completa, o por presentar una declaración incorrecta. En otros casos, podrá exigirse una sanción específica.

Tipo de documentación	Condiciones para la sanción	Posibles enfoques de sanción	Basado en disposiciones específicas o generales de sanción
Informes de precios de transferencia (archivo maestro o archivo local)	a) No contar con la documentación adecuada en una fecha específica. b) No presentar la documentación adecuada cuando se solicite o antes de una fecha específica. c) Presentar documentación incorrecta.	Las sanciones pueden consistir en i) un monto fijo, ii) un monto calculado a partir de ajustes posteriores de los ingresos imponibles, iii) un monto calculado a partir de ajustes posteriores de los impuestos pagaderos. De forma alternativa, para b) se puede estipular una sanción en función de la demora en realizar una presentación completa, calculada por referencia a un monto por día entre i) la fecha de vencimiento de la presentación y ii) la presentación de una declaración completa.	La sanción podrá basarse en un régimen general de sanciones o en disposiciones sancionadoras específicas contenidas en las normas sobre precios de transferencia.
Informes PP	a) No presentar un informe país por país completo en una fecha determinada. b) Realizar un informe país por país incorrecto.	Para a) se puede estipular una sanción en función de la demora en realizar una presentación completa, calculada por referencia a un monto por día entre i) la fecha de vencimiento de la presentación y ii) la presentación de una declaración completa. Para b) una sanción se puede basar en un monto fijo, en el valor de los ingresos consolidados de la multinacional, o ambos.	En ambos supuestos, la sanción podrá basarse en un régimen general de sanciones o en disposiciones sancionadoras específicas contenidas en las normas sobre precios de transferencia.
Cuestionarios	En la mayoría de los casos, un cuestionario no será reglamentario y, por lo tanto, puede no estar sujeto a sanciones. Algunos cuestionarios serán puramente consultivos o se utilizarán para la evaluación de riesgos. Sin		

Tipo de documentación	Condiciones para la sanción	Posibles enfoques de sanción	Basado en disposiciones específicas o generales de sanción
	embargo, el incumplimiento de las solicitudes de información válidas durante una inspección puede repercutir en las sanciones que se aplican a los ajustes de los precios de transferencia; por ejemplo, si se considera que el contribuyente ha cooperado con la administración tributaria o ha obstaculizado su tarea, o si la posición del contribuyente se considera "razonablemente discutible".		
Información, datos y documentos adicionales solicitados durante una inspección	a) No presentar información completa en la fecha debida. b) Suministrar información incorrecta.	Para a) se puede estipular una sanción en función de la demora en realizar una presentación completa, calculada por referencia a un monto por día entre i) la fecha de vencimiento de la presentación y ii) la presentación de la información completa solicitada. Para b) una sanción se puede basar en un monto fijo, en el importe de cualquier ajuste subsiguiente de la renta imponible o del impuesto a pagar, o ambos.	En ambos supuestos, lo más probable es que la sanción se base en un régimen general de sanciones o en disposiciones sancionadoras específicas contenidas en las normas sobre precios de transferencia.

Relación con la carga de la prueba

Otra forma de alentar a los contribuyentes a cumplir las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia es diseñar incentivos de cumplimiento en forma de flexibilización en la carga de la prueba. In este caso, la carga de la prueba inicial que recae sobre el contribuyente puede pasar a la autoridad tributaria si el contribuyente cumple con las obligaciones documentales sobre precios de transferencia. Este enfoque, que se ilustra en el párrafo 3 de la legislación ilustrativa de precios de transferencia del anexo 6, resulta más apropiado con respecto a los estudios contemporáneos sobre precios de transferencia tales como archivos locales y maestros.

2.5 Acceso a documentación ubicada en otra jurisdicción

Algunos países suelen comunicar que las filiales de las empresas multinacionales o los establecimientos permanentes situados en su jurisdicción a veces alegan que no tienen acceso a la información que se encuentra fuera de su jurisdicción. En consecuencia, aducen que no pueden poner esta información a disposición de la administración tributaria. Esta cuestión afectará a la información que obre en poder de empresas matrices o asociadas extranjeras. No debería afectar a la información en poder de las filiales extranjeras de una empresa local; en tales casos, la empresa local normalmente estará facultada para requerir a las filiales que le presenten información y datos.

Este problema afecta potencialmente a las distintas categorías de documentación en diferente grado.

1. Los estudios sobre precios de transferencia y los anexos a la declaración de precios de transferencia deben presentarse de conformidad con las normas nacionales, y, por lo general, se aplicarán las sanciones correspondientes en caso de que no se presenten. A pesar de ello, los países en desarrollo suelen comunicar que las empresas multinacionales alegan excepcionalmente que no tienen acceso a información suficiente para poder presentar anexos o estudios completos sobre precios de transferencia. En el caso de los países que adoptan el enfoque de la Acción 13 sobre BEPS para la documentación sobre precios de transferencia, es probable que la cuestión afecte al archivo maestro (que proporciona un análisis global y que normalmente será preparado por la sociedad matriz última) y no al archivo local (que proporciona un análisis local).

Hay que oponerse a tales alegaciones:

- La información requerida en este tipo de documentación es necesaria para acreditar que el precio y otras condiciones de las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de las normas sobre precios de transferencia se han determinado de conformidad con el principio de plena competencia. Si la entidad local no tiene acceso a esta información, se deduce que esa entidad no ha podido acreditar que ha hecho una declaración de impuestos correcta de conformidad con las normas nacionales.
- Las empresas multinacionales son organizaciones cada vez más integradas, con estructuras de gestión y cadenas de suministro regionales o mundiales. Esto significa que es poco probable que a las entidades locales se les niegue el acceso a la información relativa a las operaciones generales.

Es importante que las sanciones por no proporcionar esta información sean lo suficientemente rigurosas y se apliquen con eficacia para garantizar que dicha información se presente a nivel local.

2. En los casos en que se requiere que los informes país por país se presenten localmente, como se describe en la sección 3.4.2, existe la posibilidad de que la entidad local alegue que no tiene acceso al informe. Por consiguiente, será importante que las sanciones por no proporcionar el informe sean lo suficientemente rigurosas y se apliquen con eficacia para garantizar que se presente a nivel local.

3. A menudo, las solicitudes a las filiales extranjeras del contribuyente local para que devuelvan cuestionarios son de carácter informal e inexigibles por ley. En tales casos, habrá poco margen para que la administración tributaria haga cumplir la solicitud de presentación.

Cuando la administración tributaria no pueda obligar a un contribuyente a facilitar dicha información, cabe la posibilidad de realizar una solicitud al amparo de las disposiciones sobre intercambio de información. Esto dependerá, sin embargo, de si la información solicitada entra en el ámbito de aplicación de las disposiciones sobre intercambio de información[16].

4. La información requerida por los inspectores durante el curso de una inspección puede abarcar información que la administración tributaria puede legítimamente alegar que debe obrar en poder de la entidad local o que se le puede proporcionar. Sin embargo, también puede haber información de la que una entidad local realmente puede no disponer, como, por ejemplo, las presentaciones realizadas por una entidad vinculada extranjera a su administración tributaria. En tales casos pueden ser apropiados los procesos de intercambio de información[17].

2.6 Simplificación y exenciones

Los costos del cumplimiento de las normas sobre precios de transferencia pueden ser muy importantes para los contribuyentes. Es importante que, a la hora de diseñar un régimen de documentación sobre precios de transferencia, se adopten medidas para evitar costos de cumplimiento innecesarios o desproporcionados. Así se reconoce en el manual práctico de la ONU, en particular en relación con las pequeñas y medianas empresas (pymes) que realizan operaciones transfronterizas relacionadas[18]. Muchos países abordan esta cuestión simplificando las normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para los contribuyentes más pequeños o de menor riesgo (por ejemplo, las entidades que solo realizan operaciones limitadas entre partes relacionadas). Como alternativa, los países pueden eximir a estos contribuyentes de las normas de documentación (pero no necesariamente las normas sobre precios de transferencia). En estos casos, la exención no cubriría el requisito, en virtud de las facultades de información general, de presentar información sobre operaciones transfronterizas durante el curso de una inspección. En el cuadro que figura a continuación se resumen los enfoques al respecto. Esta cuestión se analiza en detalle en la parte III.

Cuadro 5: Simplificación y exenciones

Tipo de documentación	Posibles medidas de simplificación o exención
Declaraciones anuales o anexos	1. Exención para los contribuyentes más pequeños o de bajo riesgo. 2. Anexo de declaración simplificado para los pequeños contribuyentes.

[16] El artículo 26.1 del *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio* de la OCDE permite el intercambio de información "previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase".

[17] Una vez más, la solicitud debe estar dentro del ámbito del instrumento de intercambio de información. Véase *supra* la nota a pie de página 15.

[18] Véase ONU (2017), "Documentación", sección C.2.4.4.1 en Manual Práctico de las Naciones Unidas sobre Precios de Transferencia para Países en Desarrollo 2017, UN Publishing, Nueva York, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf.

de precios de transferencia	3. Exenciones a la divulgación de operaciones por debajo de un determinado valor.
Archivo local	1. Exención para los contribuyentes más pequeños o de bajo riesgo. 2. Exenciones para los contribuyentes pertenecientes a un grupo cuyo volumen de negocios consolidado sea inferior a un determinado importe. 3. Exención para los contribuyentes en el marco de un régimen de protección (*safe harbours*) o para las operaciones cubiertas por acuerdos previos sobre valoración (APV). 4. Simplificación de las obligaciones documentales para los pequeños contribuyentes.
Archivo maestro	Exenciones o simplificación para los contribuyentes pertenecientes a un grupo cuyo volumen de negocios consolidado sea inferior a un determinado importe.
Informes PP	Exención para los grupos de empresas multinacionales con unos ingresos consolidados globales inferiores a EUR 750 millones[19].
Cuestionarios	Dado que, por lo general, son de índole no reglamentaria, las administraciones tributarias pueden optar por emitirlos únicamente para los contribuyentes de mayor tamaño o riesgo.
Información, datos y documentos adicionales	La administración tributaria solicita dicha información en el curso de una inspección, por lo que las exenciones reglamentarias no son pertinentes.

Estas medidas requieren que se definan los términos "pequeños contribuyentes" o "contribuyentes de bajo riesgo". Existen varias posibilidades:

- Por definiciones existentes de lo que son las pymes. Cuando se utiliza esta definición, las exenciones pueden denegarse a los contribuyentes que realizan operaciones de mayor riesgo, por ejemplo, un contribuyente que realiza una o más operaciones con una entidad que se encuentra en una jurisdicción de baja tributación.
- Por referencia al valor de las operaciones con partes relacionadas. Esto puede ser problemático si el contribuyente subestima las operaciones con partes relacionadas.
- Por referencia a la proporción del valor de operaciones con partes vinculadas con respecto a operaciones con terceros no relacionados. Esto puede ser problemático si el contribuyente subestima las operaciones con partes relacionadas.
- Por exención para las operaciones puramente nacionales entre entidades locales conexas, en las que ambas partes estén sujetas al mismo tipo impositivo.

[19] Este criterio se especifica en la Acción 13 sobre BEPS y forma parte de sus estándares mínimos.

PARTE III. ELEMENTOS ESPECÍFICOS DE LA DOCUMENTACIÓN

3.1 Introducción

En esta parte se examinará con más detalle cada una de las categorías de documentación sobre precios de transferencia examinadas en la parte II, es decir, las declaraciones de precios de transferencia, los estudios sobre precios de transferencia, los archivos maestros y locales, los informes país por país y los cuestionarios. Se ofrecen también algunos ejemplos de enfoques nacionales.

3.2 Declaraciones de precios de transferencia

Una "declaración de precios de transferencia" es el conjunto normalizado de información relativa a los precios de transferencia que los contribuyentes afectados deben presentar periódicamente a la administración tributaria, normalmente todos los años. Esta información se puede presentar junto con la declaración anual de impuestos sobre la renta, o en un anexo por lo general presentado al mismo tiempo que la declaración. El contribuyente deberá revelar, en un formato normalizado, la información relativa a sus operaciones con partes relacionadas. Esto se añade a otras obligaciones documentales sobre precios de transferencia.

Una declaración de precios de transferencia contiene información sobre operaciones entre partes relacionadas. Por lo general, esta información incluye, como mínimo, los países en los que residen las contrapartes y una lista de las operaciones entre partes relacionadas.

3.2.1 Funciones de las declaraciones de precios de transferencia

La declaración de precios de transferencia sirve varios propósitos, entre los que se incluyen los siguientes:

1. **Evaluación de riesgos y la selección de casos.** La información que proporciona se puede utilizar para lo siguiente:

- Identificar y analizar los riesgos en gran escala. Por ejemplo, los riesgos derivados de una categoría de operaciones o por sector.
- Identificar a los contribuyentes que representan un riesgo elevado para las rentas públicas, incluso como parte de un proceso de selección de casos para inspección.
- Identificar las operaciones específicas que deben ser objeto de seguimiento en el contexto de una inspección.

Es muy poco probable que una declaración de precios de transferencia proporcione información suficiente para llevar a cabo una inspección y realizar un ajuste. Normalmente se considera una herramienta que se utiliza en la primera etapa de un proceso de inspección: la selección de casos para inspección y la identificación de cuestiones específicas que deben ser objeto de seguimiento en ella.

La información proporcionada en las declaraciones de precios de transferencia suele presentarse en un formato estándar que consiste sobre todo en información cuantitativa, con lo cual puede ser apta para ser presentada en formato electrónico. Cuando una administración

tributaria dispone de los recursos, la presentación electrónica mediante el uso de procesos automatizados permite analizar la información masiva utilizando técnicas como la minería y la verificación de datos[20].

2. Las declaraciones de precios de transferencia pueden promover cambios positivos en el comportamiento de las empresas multinacionales y contribuir a la creación de una cultura de cumplimiento. La obligación de presentar datos como parte de una declaración de impuestos sobre la renta, o como complemento de esta, puede aumentar la sensibilización sobre la necesidad de tener en cuenta los precios de transferencia y centrar la atención en la responsabilidad de cumplir con las normas sobre precios de transferencia.

En el diseño de este tipo de formulario debe procurarse no solicitar información gravosa a los contribuyentes, ni exigir más información de la que se necesita para la evaluación del riesgo, o información que ya está en posesión de la administración tributaria por otros medios. La sencillez, la no duplicación y la estandarización podrían ser útiles como principios rectores de los formularios de divulgación y de las declaraciones específicas de precios de transferencia.

Si se van a utilizar formularios de divulgación, las autoridades tributarias pueden considerar en qué medida estos pueden seguir un formato regional coherente. Un enfoque regional puede ser beneficioso tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias. Entre dichos beneficios figuran los siguientes:

a. **La capacidad de mejorar el clima de inversión**. Los costos de cumplimiento de los contribuyentes se reducirán si los países aplican formatos similares en sus requisitos de documentación.

b. **La prevención de la "competencia tributaria"**. Una aplicación no armonizada de las normas sobre precios de transferencia puede generar competencia tributaria entre países. Por ejemplo, la no aplicación de las normas de documentación, o su aplicación preferencial, podría crear incentivos, deseados o no, a la inversión hacia el interior.

c. **La armonización y cooperación entre países. Estas también pueden contribuir a la generación de enfoques basados en las "mejores prácticas"** y crear oportunidades para la colaboración y el apoyo mutuo en el desarrollo de políticas, la legislación, la administración y la creación de capacidades.

3.2.2 Formato y contenido

El formato y contenido de la declaración de precios de transferencia varía de un país a otro. En aras de la simplicidad, estas pueden clasificarse en dos tipos principales:

[20] Por ejemplo, los programas de inspección de precios de transferencia en Colombia se han diseñado utilizando procedimientos estadísticos, logarítmicos y de puntaje de riesgo con el fin de seleccionar los mejores casos de inspección posibles, en función de las variables de evaluación de riesgo y de las hipótesis de evasión de impuestos. Los datos de la declaración de precios de transferencia se introducen en la base de datos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y, combinados con la información de la declaración de impuestos sobre la renta, se utilizan para seleccionar a los contribuyentes para las inspecciones internacionales.

Divulgación mediante un formulario específico normalizado que no forma parte de la declaración anual de impuestos. Entre los ejemplos de países que siguen este enfoque figuran los siguientes: Argentina, Canadá, Colombia, los Estados Unidos, Finlandia, Liberia, Lituania, México, Nigeria, Perú y la República Dominicana.

Divulgaciones que forman parte de la declaración anual de impuestos. En tales casos, en la declaración de impuestos, o en el anexo a esta, se incluyen preguntas específicas sobre los precios de transferencia. Por ejemplo, Australia, Bulgaria, Georgia, los Países Bajos, la República Checa y la República Eslovaca exigen en la declaración de impuestos la divulgación de las operaciones de precios de transferencia.

Recuadro 2: Ejemplo: exigir a los contribuyentes que respondan una o más preguntas específicas sobre precios de transferencia contenidas en una declaración de impuestos.

Países Bajos: Las preguntas que se hacen en una declaración de impuestos pueden cambiar de un año a otro. Entre las preguntas de las declaraciones de 2016 figuraron si se había llevado a cabo una reestructuración empresarial y si la entidad entraba en el ámbito de aplicación del requisito de elaborar un archivo local (que en los Países Bajos solo se exige a los grupos de empresas multinacionales con unos ingresos consolidados del grupo de al menos EUR 50 millones). También hay otras cuestiones cuya relación con los precios de transferencia es de afinidad, más que tratarse de cuestiones específicas de los precios de transferencia (por ejemplo, si la entidad participa en las actividades de financiamiento del grupo).

Los países suelen exigir a los contribuyentes, como mínimo, que comuniquen si han realizado operaciones transfronterizas vinculadas; que proporcionen información sobre la identidad y el país de residencia de las partes extranjeras relacionadas, los importes monetarios de las operaciones y la metodología de fijación de precios aplicada. Sin embargo, algunos países solicitan información mucho más detallada (por ejemplo, México y la República Dominicana).

La información que se solicita habitualmente en dichas declaraciones incluye la siguiente:

- Datos de identidad del contribuyente.
- Identificación de partes relacionadas extranjeras con las que el contribuyente residente realiza operaciones.
- País de residencia de la parte relacionada.
- Naturaleza de la operación (por ejemplo, prestación de servicios, venta de bienes, operaciones financieras [tales como préstamos, comisiones de garantía, cobertura, etc.]).
- Importe monetario de la operación.
- Valor de la operación realizada bajo el principio de plena competencia.
- Cantidad de unidades cubiertas por la operación.
- Método utilizado para la determinación de los precios de transferencia.
- Tipo de comparable utilizado (externo o interno).

- Si la aplicación del método da lugar a algún ajuste en los ingresos imponibles.

Habitualmente, también se exige la divulgación de las operaciones sujetas a un régimen de protección o a APV.

En el anexo 1 se incluyen ejemplos de declaración por país.

3.2.3 Mecanismo de presentación

Muchas administraciones tributarias han realizado importantes esfuerzos e inversiones para automatizar la presentación y gestión de las declaraciones de impuestos y otra información sobre los contribuyentes, por ejemplo, a través de plataformas de presentación de declaraciones en línea. La ventaja de la presentación en línea de declaraciones de impuestos y otra información tributaria es que permite a las administraciones tributarias un fácil acceso a la documentación con fines de evaluación de riesgos e inspección, y reduce el número de documentos que se deben almacenar, conservar y asegurar. Además, la información digitalizada también se puede buscar, y se puede acceder a ella, de forma más eficaz. Asimismo, mediante el uso de plataformas de presentación en línea, los contribuyentes también se benefician de una mayor facilidad en la presentación y conservación de documentos tributarios.

Algunos de los formatos electrónicos que se pueden utilizar son los siguientes:

- **Formato de transmisión electrónica (por ejemplo, esquemas en lenguaje de marcas extensible [XML], servicios web).** La administración tributaria desarrolla y pone a disposición de los contribuyentes los parámetros y especificaciones para la creación del archivo. A continuación, el archivo en cuestión deberá presentarse electrónicamente a través de una transferencia de archivos por Internet. En el formulario se proporciona un validador previo (es decir, un control de validación automatizado) que contribuye a verificar la información antes de su presentación. Las transmisiones electrónicas son especialmente recomendables para archivos grandes. Algunos países que permiten la transmisión electrónica de las declaraciones de precios de transferencia son Australia, Colombia y la República Dominicana.
- **Formularios web.** Los formularios web (o formularios HTML) alojados en la página web de la administración tributaria permiten a los contribuyentes introducir datos que se envían a un servidor para su tratamiento. El aspecto de los formularios puede ser similar a los de papel o a los de bases de datos, y los usuarios de la web los rellenan ya sea marcando casillas de verificación o campos de texto. Estos formularios no son recomendables para grandes volúmenes de datos, ya que podría resultar oneroso para los contribuyentes ingresar, por ejemplo, información detallada sobre un número significativo de operaciones. Los formularios web pueden incluir controles de validación para comprobar la exactitud de la información.
- **Formularios rellenables/guardables en PDF.** Una vez completado el archivo en formato de documento portátil (PDF), el archivo se puede enviar electrónicamente a la administración tributaria. En particular, los formularios rellenables en PDF pueden ser adecuados para archivos pequeños. Este tipo de formato es fácil de diseñar y utilizar, pero tiene menos mecanismos incorporados para

detectar errores. Un ejemplo de un país que permite la presentación electrónica de declaraciones de precios de transferencia en formularios rellenables en formato PDF es Canadá[21].

Las administraciones tributarias suelen proporcionar orientación sobre cómo cumplimentar los formularios para ayudar a los contribuyentes.

3.2.4 Marco regulatorio

La presentación de una declaración de precios de transferencia suele ser obligatoria para los contribuyentes afectados. El alcance, el formato y el contenido de las regulaciones varían de un país a otro. La práctica más habitual es establecer la obligación general en el derecho primario, y formular después normas más detalladas y específicas a través del derecho derivado o de directrices complementarias.

El derecho derivado y las directrices complementarias pueden ser muy detallados. Las normas de algunos países contienen especificaciones detalladas sobre, por ejemplo, el proceso de presentación de documentación, los formularios que deben rellenarse y los sistemas y formatos de tecnología de la información requeridos. En el recuadro que figura a continuación se dan ejemplos de esas normas.

Recuadro 2: Ejemplo de normas sobre declaraciones de precios de transferencia

Colombia

Extracto de derecho primario

Artículo 260-9. Obligación de presentar declaración informativa.
Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, obligados a la aplicación de las normas que regulan el régimen de precios de transferencia, cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cien mil (100.000) unidades de valor tributario (UVT)[22] o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a sesenta y un mil (61.000) UVT, que celebren operaciones con vinculados conforme a lo establecido en los artículos 260-1 y 260-2 de este Estatuto, deberán presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con dichos vinculados.

Extracto de la RESOLUCIÓN NÚMERO 000040, de 29 de junio de 2017

ARTÍCULO 5. Información a suministrar por parte de los obligados a la presentación de la Declaración Informativa de Precios de Transferencia - Formulario 120.
De conformidad con el artículo 1 de la Resolución 000002 del 15 de enero de 2018 la información a presentar por el año gravable 2017 o la fracción de año gravable 2018 a que se

[21] A través del siguiente enlace pueden consultarse las instrucciones de Canadá sobre cómo preparar las declaraciones de precios de transferencia: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/about-forms-publications.html#h1.

[22] En el ejercicio 2017, 1 UVT = COP 31,859 (aprox. EUR 11,20)

refiere la Hoja 2 del Formulario 120 "Declaración Informativa Precios de Transferencia", que debe presentarse en el Formato 1125, es la siguiente:

Formato 1125. Operaciones con Vinculados del exterior, ubicados en zonas francas o con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales - Declaración de Precios de Transferencia - Hoja 2.

- Tipo de documento
- Número de identificación fiscal
- Primer apellido
- Segundo apellido
- Primer nombre
- Otros nombres
- Razón social
- Tipo de vinculación
- Tipo de operación
- Código país
- Ciudad
- Naturaleza de la operación
- Monto de la operación
- Deducción de impuestos (de la declaración de impuestos)
- Monto del principal
- Saldo del principal
- Método utilizado
- Indicador de rentabilidad de la operación
- Margen o precio sin ajustar - (Positivo o negativo)
- Margen o precio ajustado - (Positivo o negativo)
- Valor del comparable
- Global o Segmentado
- Tipo de Ajuste
- Tipo de rango
- Valor mínimo o límite inferior positivo
- Mediana positiva
- Valor máximo o límite superior positivo
- Parte analizada
- Monto de ajuste de renta
- Reestructuración
- Acuerdos de costos compartidos

3.2.5 Cuestiones de calendario

Las declaraciones de precios de transferencia suelen consistir en un formulario estándar que debe presentarse a la administración tributaria en un plazo definido. Cuando la declaración de precios de transferencia forme parte de una declaración de impuestos, el plazo de presentación corresponderá al de la propia declaración de impuestos. En los casos en que la declaración de precios de transferencia no forme parte de la declaración de impuestos, el plazo podría ser diferente.

Cuadro 6: Prácticas de los países

País	Fecha de presentación
Argentina	A más tardar ocho meses después del cierre del ejercicio (la declaración del impuesto sobre la renta vence cinco meses después del cierre del ejercicio).
Canadá	A la fecha de presentación de la declaración anual de impuestos.
Colombia	Las fechas de presentación se establecen anualmente por normativas. Estas fechas se sitúan tres o cuatro meses después de la fecha de presentación de la declaración del impuesto sobre la renta.
Finlandia	A la fecha de presentación de la declaración anual de impuestos.
Lituania	A la fecha de presentación de la declaración anual de impuestos.
México	A la fecha de presentación de la declaración anual de impuestos.
República Dominicana	A más tardar 180 días después del final del ejercicio.

3.2.6 Exigibilidad

Las sanciones pueden derivarse del incumplimiento de la presentación, de una presentación fuera de plazo (después de la fecha de vencimiento), de proporcionar información falsa o de la omisión de información relevante. Estas sanciones podrían ser específicas de la obligación documental o podrían estar vinculadas a una obligación más general de la ley (por ejemplo, la no presentación de declaraciones de impuestos, es decir, cuando la declaración de precios de transferencia se incluye o anexa a la declaración de impuestos). En el cuadro que figura a continuación se detallan las prácticas de algunos países en materia de sanciones por incumplimiento de la obligación de preparar declaraciones específicas sobre precios de transferencia.

A diferencia de la obligación de contar con documentación contemporánea sobre precios de transferencia o de presentar un estudio sobre precios de transferencia, la presentación de las declaraciones de precios de transferencia, por lo general, no protege contra las multas en la esfera de los precios de transferencia, como tampoco altera la carga de la prueba que recae sobre la parte interesada.

Cuadro 7: Prácticas de los países en materia de sanciones relacionadas con la no presentación o presentación fuera de plazo de las declaraciones de precios de transferencia

País	Sanciones[23]
Argentina	Por omisión o presentación fuera de plazo de las declaraciones de precios de transferencia, el contribuyente será multado con ARS 20 000 (aproximadamente EUR 460).

[23] Tipo de cambio de referencia al 15 de febrero de 2019.

Canadá[24]	**Presentación fuera de plazo:** Según la subsección 162 7) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se puede imponer una multa por presentación fuera de plazo, o múltiples multas por tal motivo, para más de un formulario T106 cuando la documentación requerida para este se presente después de la fecha de vencimiento. La sanción será igual a la mayor de las siguientes: CAD 100 y CAD 25 por día (cerca de EUR 67 y EUR 17, respectivamente), siempre que se mantenga el incumplimiento de presentación de la solicitud, hasta un máximo de 100 días. **Incumplimiento de presentación:** Con arreglo a la subsección 162 10) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se puede sancionar por incumplimiento de la obligación de presentación a las personas o sociedades obligadas a ello que —a sabiendas, o en circunstancias que constituyan negligencia grave— no lo hagan o no cumplan con las solicitudes cursadas por la Agencia Tributaria de Canadá (CRA) de presentar la documentación requerida para el formulario T106. La sanción mínima será de CAD 500 (aproximadamente EUR 330) al mes, hasta un máximo de CAD 12 000 (aproximadamente EUR 8000) por cada incumplimiento. Cuando la CRA haya cursado una solicitud de documentación para el formulario T106, la sanción mínima será de CAD 1000 (aproximadamente EUR 670) al mes, hasta un máximo de CAD 24 000 (aproximadamente EUR 16 000) por cada incumplimiento. **Declaración falsa u omisión:** Se pueden imponer sanciones por declaración falsa u omisión bajo la subsección 163 2.4) de la Ley del Impuesto sobre la Renta cuando se omita o proporcione información falsa para el formulario T106. **Resumen o formulario incompletos o incorrectos:** La sanción es de CAD 24 000 (aproximadamente EUR 16 000).
Colombia	**Presentación fuera de plazo:** Dentro de los cinco días siguientes a la terminación del plazo, el 0,02 % del valor total de las operaciones realizadas con partes relacionadas, con un máximo de 313 UVT (1 UVT = EUR 9,68 aproximadamente para 2019). Después de cinco días, el 0,1 % del valor total de las operaciones realizadas con partes relacionadas, por cada mes o parte del mes civil de retraso en la presentación de la declaración informativa, con un máximo de 1250 UVT por cada mes, o de 15 000 UVT en total.

[24] T106 E (10/2017). www.canada.ca/content/dam/cra-arc/migration/cra-arc/E/pbg/tf/t106/t106-fill-10-17e.pdf.

	Información incorrecta: El 0,6 % del valor total de las operaciones realizadas con partes relacionadas, con un máximo de 2280 UVT. **Información omitida (operaciones):** El 1,3 % del valor total de las operaciones realizadas con partes relacionadas, con un máximo de 3000 UVT; adicionalmente, podrá aplicarse la denegación de deducciones de costos y gastos relacionados con operaciones omitidas. **Información omitida (partes relacionadas ubicadas en paraísos tributarios):** El 2,6 % del valor total de las operaciones realizadas con partes relacionadas, con un máximo de 6000 UVT; adicionalmente, podrá aplicarse la denegación de deducciones de costos y gastos relacionados con operaciones omitidas. **No presentación de la declaración de precios de transferencia:** El 4 % del valor total de las operaciones realizadas con partes relacionadas, con un máximo de 20 000 UVT.
México	**Sanción por no presentación, presentación fuera de plazo o incompleta:** Entre MXN 68 590 y MXN 137 190 (equivalente aproximadamente a entre EUR 3150 y EUR 6300).
Perú	**No presentación o presentación fuera de plazo:** La sanción es una multa del 0,6 % de los ingresos netos de la empresa para el año anterior a la fecha de vencimiento de la obligación de presentar el informe. La sanción no puede ser inferior al 10 % de una unidad impositiva tributaria (UIT) ni superior a 25 UIT (1 UIT = EUR 1113 aproximadamente para 2019)[25]. **Información incompleta o no conforme:** La sanción es una multa equivalente al 30 % de una UIT.

3.2.7 Confidencialidad

Al igual que con otras obligaciones en materia de documentación, hay que tratar la información contenida en una declaración de precios de transferencia como confidencial, de la misma manera que la proporcionada en una declaración de impuestos.

3.2.8 Simplificación y exenciones

[25] La unidad impositiva tributaria (UIT) es el valor de referencia en moneda peruana establecido por el Estado para determinar impuestos, infracciones, multas y otros.

En primera instancia, por lo general se exigirá la declaración de precios de transferencia a todo contribuyente que realice una operación con una parte relacionada que esté comprendida en el ámbito de aplicación de las normas sobre precios de transferencia. Esto significa que los contribuyentes que estén fuera del ámbito de aplicación de las normas generales sobre precios de transferencia quedarán exentos de la responsabilidad de presentar una declaración de precios de transferencia.

Sin embargo, como se señala en la parte II, el requisito de elaborar el anexo puede generar costos de cumplimiento innecesarios o desproporcionados para algunos contribuyentes. Por esta razón, algunos países han introducido exenciones o simplificaciones específicas para los contribuyentes o las operaciones de menor cuantía.

Las prácticas sobre exención de la obligación de presentación de documentos varían de un país a otro. En algunos países se acostumbra a limitar la obligación de preparar y presentar el formulario de divulgación sobre la base de criterios tales como que el valor de las operaciones con partes relacionadas no exceda de cierto monto; o sobre la base del tamaño del contribuyente. En cambio, en otros países, todos los contribuyentes sujetos a las normas sobre precios de transferencia pueden estar obligados a presentar las declaraciones. Las exenciones podrían no aplicarse cuando los contribuyentes hayan realizado operaciones con partes relacionadas en jurisdicciones que se considera que son paraísos tributarios o en otras jurisdicciones de baja o nula tributación, o cuando las partes relacionadas se beneficien de un régimen preferencial.

Cuadro 8: Prácticas de los países en materia de simplificación y exención de las declaraciones de precios de transferencia

País	Exención de las declaraciones de precios de transferencia[26]
Canadá	El importe total de las operaciones vinculadas no excede de CAD 1 000 000 (equivalente aproximadamente a EUR 66 850).
Colombia	Contribuyentes cuyo patrimonio neto en el último día del ejercicio es inferior a 100 000 UVT, o cuyos ingresos brutos son inferiores a 61 000 UVT (1 UVT = EUR 9,68 aproximadamente en 2019).
Liberia	Declaración simplificada para los contribuyentes más pequeños, definidos como personas físicas o jurídicas que ejercen una actividad comercial con un volumen de negocios inferior a USD 3 000 000 anuales[27].
Lituania	El importe de cada operación entre partes relacionadas o la suma de todas las operaciones similares es inferior a EUR 90 000.
República Dominicana	No se aplica exención.

[26] Tipo de cambio de referencia al 15 de febrero de 2019.

[27] Artículo 6.1.a del Reglamento de Precios de Transferencia de Liberia (2016) y sección 200.c del Código de la Renta de Liberia.

3.3 Estudios sobre precios de transferencia

En este contexto, por "estudios sobre precios de transferencia" se entiende el conjunto de documentos e información que los contribuyentes afectados están obligados a conservar y a presentar a la administración tributaria cuando sea necesario. Aunque esta categoría de documentación se suele denominar "documentación sobre precios de transferencia", a los efectos de la presente guía práctica se denomina "estudio sobre precios de transferencia" a fin de distinguirla de otras categorías de documentación. El término "estudio sobre precios de transferencia" engloba el "archivo local" y el "archivo maestro" descritos en el *Informe de la Acción 13 sobre BEPS*.

A continuación, se describen las principales características de los estudios sobre precios de transferencia.

1. Normalmente, a las empresas multinacionales se les exige que elaboren un estudio separado para cada una de las entidades comprendidas en el ámbito de aplicación de las normas sobre precios de transferencia en las jurisdicciones en las que opera el grupo de empresas de la multinacional. Sin embargo, puede haber elementos de los estudios que sean comunes a más de una entidad del grupo, o incluso a todas ellas.

2. Por lo general, se elaboran específicamente a efectos de cumplimiento en materia de los precios de transferencia.

3. Habitualmente (aunque no siempre), se exige a las empresas multinacionales que tengan la documentación en regla antes de presentar la declaración de impuestos, y que la presenten a la administración tributaria cuando esta lo solicite.

4. En el caso de grupos de empresas multinacionales más grandes con acuerdos múltiples o multidimensionales dentro de un mismo grupo, los estudios sobre precios de transferencia pueden ser complejos y muy laboriosos. También puede resultar muy costoso producirlos: los asesores pueden cobrar a una gran empresa multinacional (EMN) honorarios de cientos de miles de euros —o incluso millones de euros en los casos de mayor envergadura— por la elaboración y redacción de estudios sobre precios de transferencia.

3.3.1 Funciones de los estudios sobre precios de transferencia

Desde la perspectiva del contribuyente, la función principal de un estudio sobre precios de transferencia consiste demostrar el cumplimiento de las normas sobre precios de transferencia de la jurisdicción o jurisdicciones pertinentes. Como mínimo, el estudio debe: identificar y describir las operaciones pertinentes, mostrar cómo se seleccionó el método de precios de transferencia más apropiado y describir cómo se aplicó ese método.

Por consiguiente, los estudios sobre precios de transferencia pueden brindar:

- Pruebas de que el contribuyente ha cumplido con las normas sobre precios de transferencia. En muchas jurisdicciones, esto es importante, ya que también puede proporcionar pruebas mediante las que contrarrestar los argumentos de que se debería

aplicar una sanción en caso de que una inspección de precios de transferencia diera lugar a un ajuste.

- A la administración tributaria información para considerar si debe iniciar o continuar una inspección sobre precios de transferencia y, en tal caso, en qué operaciones debe centrarse.
- A la administración tributaria información y datos pertinentes para una inspección. Sin embargo, la información proporcionada en los estudios sobre precios de transferencia rara vez es suficiente para llevar a cabo una inspección integral, y casi siempre tendrá que ser complementada con información adicional.
- La documentación sobre precios de transferencia también puede alentar activamente a los contribuyentes a considerar la forma en que determinan y fundamentan los precios de transferencia en condiciones de plena competencia que se utilizan para efectos tributarios.

Recuadro 3: ¿Cómo se puede utilizar un estudio sobre precios de transferencia en el proceso de inspección?

Como se mencionó anteriormente, los estudios sobre precios de transferencia pueden ser complejos y muy laboriosos. A algunos inspectores, los estudios de gran extensión producidos por profesionales pueden resultarles desalentadores, por lo que es posible que sean reacios a cuestionar las conclusiones que contienen o incluso, en primera instancia, a solicitar siquiera su presentación. Sin embargo, un estudio sobre precios de transferencia bien elaborado suele contener información y análisis que son de vital importancia para el conocimiento del inspector, y cuando se dispone de un estudio sobre precios de transferencia, uno de los elementos clave de una inspección es comprobar la fiabilidad de los análisis y conclusiones contenidos en el estudio.

a) Información y análisis contenidos en un estudio sobre precios de transferencia

Un estudio sobre precios de transferencia bien elaborado debería proporcionar al inspector:

- Detalles de la estructura de las operaciones comerciales de la EMN en las que participa el contribuyente, además de una imagen clara de la cadena de suministro.
- Las principales características de la industria o sector en que operan la EMN y el contribuyente.
- Datos de las operaciones entre partes relacionadas realizadas por el contribuyente.
- Un análisis de las funciones desempeñadas por el contribuyente y sus partes asociadas, así como de los activos utilizados y los riesgos asumidos en relación con las operaciones intragrupo.

Esta información debe ayudar al inspector a hacerse una idea de la empresa en la que participa el contribuyente y, lo que es más importante, a conocer los generadores clave de valor de esa empresa. De este modo, también debe permitir que el inspector tenga un conocimiento de los intangibles más importantes y dónde debe estar el retorno a dichos intangibles en la empresa; los riesgos más importantes asumidos y en qué parte de la empresa debe reconocerse el retorno a dichos riesgos.

Además, un estudio sobre precios de transferencia bien elaborado debería proporcionar al inspector:

- Un análisis, utilizando la información anterior, que dé como resultado las conclusiones del contribuyente sobre el método de precios de transferencia más apropiado (y la parte analizada apropiada, si procede).

- Una comprensión de la aplicación de dicho método que incluya, cuando proceda, la identificación y selección de comparables fiables.

Esta información es de vital importancia. Informa al inspector de las conclusiones del contribuyente con respecto a la aplicación del principio de plena competencia, y de cómo el contribuyente llegó a esas conclusiones. Un análisis y revisión de estas conclusiones es a menudo el punto de partida para la inspección de precios de transferencia.

b) Comprobación de la fiabilidad del estudio de precios de transferencia

Uno de los puntos de partida de cualquier inspección de precios de transferencia será comprobar la fiabilidad de las conclusiones registradas en un estudio sobre precios de transferencia. Este asunto tiene muchas facetas (y un análisis minucioso sobre el particular queda fuera del ámbito de esta guía práctica). Sin embargo, la cuestión clave de la inspección consistirá normalmente en comprobar si los hechos en los que se basa el análisis se ajustan a lo sustancial de las operaciones reales llevadas a cabo y, en particular, a las funciones, los activos (incluidos los intangibles) y los riesgos relacionados con ellos. La selección del método de precios de transferencia más apropiado, por ejemplo, se hará a partir de supuestos sobre las funciones desempeñadas por el contribuyente y sus partes relacionadas, los activos que utilizan y los riesgos que asumen. Esto debe tener en cuenta los generadores clave de valor, como los activos intangibles y los riesgos económicamente significativos de la actividad. Es importante determinar que los análisis y las conclusiones del estudio sobre precios de transferencia, en particular en lo que respecta al lugar en que se genera valor, se ajusten a la sustancia de las operaciones comerciales.

3.3.2 Formato y contenido

En esta sección se abordan los diversos enfoques que adoptan los países a la hora de determinar el formato y el contenido de los estudios sobre precios de transferencia. Existe una gran variedad de enfoques. Todas las administraciones tributarias que supervisan regímenes activos de precios de transferencia hacen hincapié en la importancia de obtener estudios sobre precios de transferencia como parte del proceso de determinación de los hechos. La medida en que los requisitos documentales específicos se detallan en la legislación de los países varía significativamente. Algunos definen criterios generales sobre el propósito y los objetivos de los estudios sobre precios de transferencia, sin precisar documentos o elementos de información concretos. En estos casos, los contribuyentes pueden elegir el formato del estudio y los documentos específicos que consideren pertinentes. Este enfoque proporciona cierta flexibilidad y permite a los contribuyentes crear y conservar únicamente la documentación que consideren necesaria. Algunos países son más específicos en sus requisitos, y detallan los documentos y las categorías de información que se exigen. El último enfoque se ha adoptado para un "archivo local" y un "archivo maestro" descritas en el *Informe de la Acción 13 sobre BEPS*. Un enfoque más

detallado aumenta la seguridad y ayuda a garantizar que los estudios contengan la información necesaria para que la administración tributaria verifique que la fijación de precios de una operación entre empresas relacionadas es coherente con las normas sobre precios de transferencia, pero puede conllevar una mayor carga global de cumplimiento.

Recuadro 4: Distintos enfoques de países sobre el formato y el contenido de los estudios sobre precios de transferencia

Especificación de criterios generales

Guinea

"... [los contribuyentes señalados] presentarán a las autoridades la documentación que justifique su política de precios de transferencia aplicada a las operaciones de cualquier tipo con empresas afiliadas situadas fuera de Guinea".

Nigeria

"1) El sujeto pasivo vinculado registrará, por escrito o en cualquier otro dispositivo o soporte electrónico, información o datos suficientes con un análisis de dicha información y datos para verificar que los precios de las operaciones controladas son coherentes con el principio de plena competencia, y además pondrá dicha información a disposición del Servicio, previa solicitud por escrito del Servicio".

Especificación de una lista detallada de los documentos que deben conservarse

Ghana

"7. 1) Toda persona que realice una operación con otra con la que mantenga una relación vinculada, conservará documentación contemporánea de las operaciones realizadas por dicha persona en cada ejercicio económico. [Norma 7.1 del Reglamento de 2011]".

Extracto de Nota de Práctica de Ghana:

"Entre ellos figuran:

a. Una descripción general de la estructura organizativa, legal y operativa del grupo de empresas asociadas del que el contribuyente es miembro, así como cualquier cambio relevante que se produzca durante el período impositivo.
b. El informe financiero del grupo o informe anual equivalente para el período contable más reciente.
c. Una descripción de la política del grupo en el área de precios de transferencia, si la hubiera.
d. Una descripción general de la naturaleza y el valor de las operaciones vinculadas en las que participa el contribuyente, o que tienen un efecto sobre la renta del contribuyente.
e. Una descripción de las funciones, activos y riesgos de las sociedades del grupo, en la medida en que afecten o se vean afectados por las operaciones vinculadas realizadas por el contribuyente, incluida cualquier variación respecto al período anterior.

Con respecto a cada operación significativa controlada realizada por el contribuyente,

a. Una descripción del método de precios de transferencia utilizado por el contribuyente para demostrar que los precios y otros indicadores financieros asociados con la operación satisfacen los requisitos del principio de plena competencia, y una descripción de por qué tales métodos son los más apropiados en materia de precios de transferencia en el sentido del artículo 3 del Reglamento sobre Precios de Transferencia de 2012 (LI 2188).
b. Un análisis de comparabilidad que apoye la aplicación por parte del contribuyente del método de precios de transferencia más apropiado, preparado de conformidad con las disposiciones de la sección 3.
c. Datos financieros que muestren suficientemente los resultados de las operaciones vinculadas para demostrar que el contribuyente cumple lo dispuesto en la sección 1, aplicando el método de precios de transferencia más apropiado en el sentido de la sección 4, apartado 1".

Hasta hace poco, las *Directrices de la OCDE* se limitaban a describir principios generales y se concentraban en brindar una visión general de alto nivel de la información que debe incluirse en un estudio sobre precios de transferencia. Sin embargo, más recientemente, en *las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia* se ha presentado (a través del *Informe de la Acción 13 sobre BEPS* del G20/OCDE) un enfoque más detallado compuesto por un archivo local y un archivo maestro (cuestión que se analiza más adelante). Las directrices revisadas ofrecen una lista detallada de la información que debe facilitarse en cada uno de estos archivos. Esta guía práctica reconoce las ventajas de adoptar un enfoque común para los estudios sobre precios de transferencia, entre otros:

1. Los costos de cumplimiento de los contribuyentes se reducirán si los países aplican formatos similares en sus obligaciones de documentación, de manera que las empresas multinacionales puedan proporcionar información similar en el mismo formato y (para el archivo maestro) en el mismo documento, en cada uno de los países en los que operan. Los contribuyentes también tendrán más certeza sobre el contenido esperado de la documentación.

2. Como resultado de una mayor estandarización, las administraciones tributarias deberían esperar un mejor cumplimiento de sus obligaciones locales en materia de documentación sobre precios de transferencia. El costo marginal del cumplimiento de las normas de documentación de un país se reducirá cuando estas estén armonizadas en todos los países.

3. La armonización y cooperación entre países también puede contribuir a la generación de enfoques basados en las "mejores prácticas" y crear oportunidades para la colaboración y el apoyo mutuo en la elaboración y aplicación de las normas y en la utilización de la información contenida en la documentación.

En el recuadro que figura a continuación se describen las principales características del enfoque adoptado en el *Informe de la Acción 13 sobre BEPS* en materia de estudios sobre precios de

transferencia (es decir, el archivo local y el archivo maestro). Se puede encontrar información detallada en dicho informe y en el capítulo V de las *Directrices de la OCDE*.

Recuadro 5: Enfoque del *Informe de la Acción 13 sobre BEPS* en materia de documentación sobre precios de transferencia

Los contenidos recomendados de los archivos local y maestro que figuran en los anexos I y II del *Informe de la Acción 13 sobre BEPS* brindan una plataforma en la que los contribuyentes con riesgos importantes en materia de precios de transferencia pueden describir de forma significativa su cumplimiento con la norma de plena competencia. Su objetivo es proporcionar a las administraciones tributarias una visión de las operaciones empresariales en términos organizativos y contractuales, desde la perspectiva de la entidad local y del grupo en su totalidad. En conjunto, también tendrían por objeto proporcionar a las administraciones tributarias información detallada sobre las operaciones intragrupo individuales, sobre el contribuyente local y sobre la política global de precios de transferencia del grupo: información necesaria como base para una inspección de precios de transferencia bien informada.

En general, el propósito del archivo maestro consiste en proporcionar una visión general de alto nivel, con el fin de ubicar las prácticas de precios de transferencia del grupo multinacional en su contexto mundial en el plano económico, legal, financiero y tributario. Es decir, el archivo maestro proporciona antecedentes y contexto a la información más detallada contenida en el archivo local.

Archivo local y archivo maestro: breve resumen del contenido[28]

Archivo maestro

En el archivo maestro, la EMN deberá proporcionar información sobre el grupo global de empresas multinacionales, en la que se describa la naturaleza de sus operaciones comerciales a escala mundial, sus políticas generales de precios de transferencia, así como información sobre los generadores clave de valor, los activos intangibles y el financiamiento del grupo. Como parte del archivo maestro, los contribuyentes también están obligados a preparar otra información tributaria, como los estados financieros consolidados del grupo de empresas multinacionales, y a proporcionar información sobre los acuerdos clave intragrupo. La información requerida es de carácter muy amplio, dado que su propósito es proporcionar a las administraciones tributarias únicamente una visión general de alto nivel de las prácticas de precios de transferencia del grupo multinacional en su contexto mundial en el plano económico, legal, financiero y tributario.

Las *Directrices de la OCDE* recomiendan que el archivo maestro conste de cinco categorías de información:

[28] Para obtener una lista completa de los documentos que se especifican en el archivo maestro y en el archivo local, véase OCDE (2018), *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, capítulo V, anexos I y II.

- Estructura organizativa.
- Descripción de la actividad o actividades de la EMN.
- Activos intangibles.
- Actividades financieras intragrupo.
- Situación financiera y fiscal.

Archivo local

El archivo local requiere información detallada sobre las operaciones específicas que tienen lugar entre la empresa asociada local del país y el resto de empresas asociadas, lo que incluye la información sobre la identidad de las partes relacionadas, la información financiera pertinente relativa a esas operaciones específicas, un análisis de comparabilidad, y la selección y aplicación del método de fijación de precios de transferencia más apropiado[29]. La información contenida en este informe debe reflejar el análisis, los elementos considerados y las fuentes de información utilizadas por el contribuyente para justificar su aplicación del principio de plena competencia.

En el archivo local son necesarias las siguientes categorías de información:

- Información sobre la entidad local.
- Información detallada sobre cada categoría significativa de operaciones vinculadas en las que participe la entidad, además de un análisis funcional de cada una de ellas, una indicación del método de precios de transferencia más adecuado (incluida la seleccionada como "parte analizada") y la aplicación de dicho método.
- Información financiera.

Parte de la información que debe facilitarse en el archivo local también puede estar contenida en el archivo maestro. En tales casos, las orientaciones del *Informe de la Acción 13 sobre BEPS* recomiendan que se permita al contribuyente hacer una referencia cruzada a la información del archivo maestro.

Las obligaciones de presentación de documentación para los archivos maestros y locales

En el momento de redactarse este documento, más de 40 países (entre ellos economías de la OCDE y no pertenecientes a la OCDE) habían introducido o estaban en proceso de introducir los archivos maestros y locales basados en la propuesta de la *Acción 13 sobre BEPS*. En el *Informe de la Acción 13 sobre BEPS* no hay una orientación específica sobre todos los aspectos del enfoque del archivo local y del archivo maestro y, por lo tanto, hay margen para algunas variaciones en su implementación en lo que respecta a cuestiones como los plazos de presentación, las sanciones y el nivel de detalle.

[29] OCDE (2016), *Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, "Archivo local", apartado 22.

En esta sección se examinan algunas de estas cuestiones y se evalúan los diferentes enfoques adoptados por los distintos países.

1. Archivo maestro: información organizada por líneas de negocio. Conforme a las recomendaciones del *Informe de la Acción 13 sobre BEPS*, las empresas multinacionales deben preparar un único archivo con información sobre las operaciones del grupo de empresas multinacionales en su conjunto. No obstante, se permite organizar la información por líneas de negocio cuando así lo justifiquen los hechos concretos, por ejemplo, cuando la estructura del grupo multinacional sea tal que ciertos sectores de actividad importantes operen con un alto grado de independencia o hayan sido adquiridos recientemente. A pesar de lo anterior, la empresa local contribuyente asociada a la multinacional debe presentar el conjunto del archivo maestro que corresponda a todas las líneas de negocio con miras a garantizar que se proporcione una visión general del negocio mundial del grupo multinacional[30].

Recuadro 6: Prácticas de los países sobre la organización de la información por líneas de negocio

En **Finlandia** es posible presentar el archivo maestro de una línea de negocio de la que forma parte la entidad finlandesa. La línea de negocio debe ser lo suficientemente independiente de otras, y además debe incluirse una descripción de las funciones y operaciones centralizadas del grupo.

2. Para simplificar la carga administrativa de las entidades nacionales, México ofrece la posibilidad de presentar un único archivo maestro cuando varias entidades de la misma EMN operan en el país. Este enfoque tiene sentido especialmente cuando una misma oficina de la administración tributaria se ocupa de todas las entidades del mismo grupo.

3. Algunos países (por ejemplo, Austria y China) exigen a los contribuyentes locales que presenten el archivo maestro —aun cuando la entidad nacional se encuentre dentro del umbral de exención que se le aplicaría en otras circunstancias—[31] en los casos en los que haya otra entidad del grupo de empresas multinacionales que deba preparar un archivo maestro en una jurisdicción extranjera. En el caso de China, la entidad local de la EMN está obligada a presentar un archivo maestro si a) la entidad china forma parte de un grupo multinacional que presenta un archivo maestro, o b) las operaciones con partes relacionadas superan los CNY 1000 millones (aproximadamente EUR 131,17 millones)[32].

Formato de la documentación

[30] Véase OCDE (2018), *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, capítulo V, apartado 20.

[31] Algunos países solo exigen la presentación de la documentación sobre precios de transferencia cuando las operaciones o los ingresos del contribuyente superan determinado monto. Véase la sección 3.3.7.

[32] Conversión del tipo de cambio a febrero de 2019.

Otra cuestión que debe evaluarse es si el mantenimiento de archivos electrónicos cumple las obligaciones documentales sobre precios de transferencia. A este respecto, las *Directrices de la OCDE* ponen de manifiesto que, dado que el interés último de la administración tributaria quedaría satisfecho si los documentos necesarios se presentan oportunamente cuando se solicitan en el curso de una inspección, la forma en que estos se almacenen —ya sea en papel, en formato electrónico o en cualquier otro sistema— debería quedar a discreción del contribuyente, siempre que la información pertinente pueda ponerse rápidamente a disposición de la administración tributaria en la forma especificada por las normas y prácticas locales del país. Se recomienda que los países se aseguren de que sus normas locales no les prohíban exigir documentación en formato escrito según sea necesario (por ejemplo, como prueba en los tribunales), ni restrinjan el uso de otros formatos según corresponda.

Presentación electrónica de estudios sobre precios de transferencia

Los estudios sobre precios de transferencia por lo general requieren del contribuyente una importante cantidad de información y análisis. Además, considerando que estos estudios deben adaptarse a las operaciones comerciales específicas del grupo de empresas multinacionales, puede resultar difícil estandarizarlos completamente para que se presten con facilidad a su presentación en forma electrónica. No obstante, y dadas las ventajas que supone disponer de esa información en forma electrónica, las administraciones tributarias pueden considerar la posibilidad de prever que los estudios sobre precios de transferencia se presenten en forma electrónica, teniendo en cuenta que ha de permitirse cierto grado de flexibilidad en lo que respecta a la forma y el contenido de la información que se proporciona.

Algunos países han adaptado el archivo local y el archivo maestro para que se puedan presentar en forma electrónica. Este enfoque facilita el uso de la información contenida en ellos para fines de evaluación de riesgos. Por ejemplo, Australia permite que el archivo local y el maestro se envíen a la administración tributaria por vía electrónica; para ello, se dispone de un esquema XML junto con reglas de validación asociadas. Los anexos, como los contratos, también se pueden proporcionar en formato PDF a través del portal en línea de la Agencia Tributaria de Australia. Japón también permite la presentación electrónica del archivo maestro.

Idioma

Por lo general, los países exigen que los estudios de precios de transferencia se preparen en el idioma local. Sin embargo, como medio para reducir los costos de cumplimiento de los contribuyentes, los países pueden permitir que estos presenten la documentación sobre precios de transferencia en los idiomas de uso común y realizar solicitudes específicas de traducción de los documentos pertinentes. Este enfoque también permitiría, por ejemplo, que una EMN preparara un archivo maestro en un solo idioma para todas las jurisdicciones en las que opera, junto con archivos locales en el idioma local pertinente. Del mismo modo, es posible que cierta información —como contratos, análisis funcionales sobre filiales extranjeras (en su caso) o facturas— esté únicamente disponible de primera mano en un idioma extranjero, por lo que las administraciones tributarias pueden, por ejemplo, requerir su traducción exclusivamente cuando sea precisa su presentación.

Existen algunas opciones:

1. Antes de que la documentación se pueda considerar como prueba ante un tribunal, muchas jurisdicciones exigen que la traducción sea realizada por traductores jurados. Una de las opciones a las que suelen recurrir las administraciones tributarias consiste en permitir que las traducciones no sean juradas y exigir este requisito únicamente cuando se considere que el caso acabará en los tribunales. Es aconsejable solicitar las traducciones lo antes posible.
2. Las jurisdicciones que exigen que el archivo maestro esté redactado en su idioma local, podrían considerar la posibilidad de establecer plazos más prolongados para que los contribuyentes tengan tiempo suficiente para preparar y traducir el archivo.
3. Las jurisdicciones también podrían permitir a los contribuyentes presentar estudios sobre precios de transferencia en un idioma de uso común. En tal caso, la opción de presentar la documentación en un idioma extranjero debería establecerse (o al menos no excluirse) en la legislación nacional.

(Véase el anexo 5 para las distintas prácticas de los países).

3.3.3 Marco regulatorio

En esta sección se examinan los diversos enfoques que adoptan los países para legislar sobre las normas relativas a los estudios sobre precios de transferencia.

Las disposiciones relativas a los estudios sobre precios de transferencia (ya sea en el derecho primario, en el derivado o en las directrices) contendrán normalmente al menos los siguientes elementos:

- Declaración del alcance de la legislación en la que se incluya cualquier exención contemplada, por ejemplo, para los contribuyentes más pequeños.
- Requisito de mantenimiento de documentación.
- Lista de los documentos o información que deben incluirse en el estudio, o criterios generales sobre el propósito y los objetivos de la documentación (es decir, lo que debe lograr el estudio).
- Plazo en el que debe estar preparado el estudio.
- Período durante el que debe conservarse la documentación.
- Circunstancias en las que debe presentarse el estudio a la administración tributaria.
- Plazo para la presentación del estudio a la administración tributaria.
- Forma en que debe presentarse (por ejemplo, ¿se permite o se exige la presentación electrónica?), incluido el idioma.
- Sanciones por no conservar o no presentar documentación completa, o por proporcionar información incorrecta.

Véase el anexo 6, que ilustra un posible enfoque para la redacción de derecho primario en la que se requiere documentación sobre precios de transferencia consistente en el archivo maestro, el archivo local y el informe país por país.

3.3.4 Cuestiones de calendario

Al establecer los requisitos para la preparación y presentación de estudios sobre precios de transferencia, los países deben tener en cuenta lo siguiente:

1. El ejercicio durante el cual será efectiva una nueva obligación en materia de precios de transferencia.
2. Si basta con tener preparados los estudios sobre precios de transferencia, o si también hay que presentarlos a la administración tributaria en un momento determinado (por ejemplo, con la declaración de impuestos).
3. Cuándo deben prepararse los estudios sobre precios de transferencia.

A continuación, se ofrece orientación sobre estas tres cuestiones y el enfoque adoptado por algunos países.

Ejercicio económico en que será efectivo el estudio sobre precios de transferencia

Al instituir la obligación de que los contribuyentes preparen por primera vez estudios sobre precios de transferencia, los países pueden considerar la posibilidad de concederles un plazo razonable para hacerlo. Por ejemplo, si se requiere que los estudios sobre precios de transferencia se preparen contemporáneamente, debe brindarse a los contribuyentes un plazo antes de que la obligación de presentar informes entre en vigor[33].

Si es necesario tener preparados los estudios sobre precios de transferencia y presentarlos a la administración tributaria en un momento determinado

Ni las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia* ni el manual práctico de la ONU prescriben si los estudios sobre precios de transferencia deben presentarse automáticamente a las administraciones tributarias, y las prácticas actuales varían de un país a otro.

En relación con los archivos locales y los archivos maestros, las directrices del *Informe de la Acción 13 sobre BEPS* sugieren que el archivo local esté concluido a más tardar en la fecha señalada para la presentación de la declaración de impuestos. El archivo maestro ha de ser revisado y, si fuera necesario, actualizado antes de la fecha fijada para presentar la declaración de impuestos de la sociedad matriz última del grupo multinacional. La razón de ello es que el archivo maestro probablemente sea preparado por la sociedad matriz.

Recuadro 7: Desajustes en los plazos de presentación del archivo maestro

México permite a la entidad nacional presentar el archivo maestro en el ejercicio económico de la entidad de presentación extranjera del grupo que lo prepara.

Japón y **Bélgica** exigen que el archivo maestro se presente en el plazo de un año contado a partir del último día en que finaliza el ejercicio económico de la sociedad matriz última; el archivo local debe estar disponible a petición de la administración tributaria.

La práctica más habitual consiste en exigir a los contribuyentes que preparen y mantengan estudios sobre precios de transferencia dentro de los plazos establecidos en el reglamento

[33] La documentación contemporánea sobre precios de transferencia implica generalmente que las empresas deben determinar sus precios de transferencia sobre la base de la información pertinente disponible en el momento en que se realiza la operación.

pertinente, y que los pongan a disposición a petición de la administración tributaria. Este es el enfoque seguido por Alemania, Austria, China, Costa Rica, España, Finlandia, los Países Bajos, Pakistán, Polonia y la República Dominicana. En cambio, algunos países (por ejemplo, Australia, Colombia, México y Perú) solicitan que los estudios sobre precios de transferencia se presenten periódicamente (por ejemplo, anualmente) a las administraciones tributarias. En el anexo 5 se proporcionan ejemplos adicionales de prácticas de los países.

Cada enfoque tiene sus propias ventajas e inconvenientes. Podría ser preferible exigir que los contribuyentes conserven los estudios y que se presenten cuando se soliciten (por ejemplo, para llevar a cabo una valoración o evaluación del riesgo, o cuando los contribuyentes hayan sido seleccionados para una inspección). Idealmente, este enfoque debería complementarse con regímenes de sanciones o incentivos adecuados para fomentar el cumplimiento, según lo descrito en la sección 3.3.5. Permitir que la administración tributaria solicite también los estudios de forma aleatoria podría complementar el régimen de sanciones/incentivos para fomentar el cumplimiento.

Exigir a los contribuyentes que presenten anualmente estudios sobre precios de transferencia tiene la ventaja de que, al realizar evaluaciones de riesgos o inspecciones, la administración tributaria dispondrá de documentación desde el primer momento. La disponibilidad de esta fuente de información también puede contribuir a que la administración tributaria lleve a cabo actividades de evaluación del riesgo de carácter amplio (por ejemplo, en todo el sector) y sistemático, así como a que supervise el cumplimiento de las obligaciones tributarias y tendencias económicas y comerciales más generales. Otra ventaja de este enfoque es que puede aumentar el efecto de cumplimiento.

Sin embargo, en muchos casos, las administraciones tributarias no pueden realizar una evaluación completa del riesgo de todos los contribuyentes cada año y, por ende, exigen que la documentación se presente solo cuando se la solicite. En algunos países, el hecho de no considerar la información contemporánea presentada por un contribuyente, y de no actuar en consecuencia, puede impedirle a la autoridad auditar o reabrir el período pertinente más adelante, o al menos ofrecer una aprobación implícita de la declaración de impuestos presentada. Esto significaría que si la documentación sobre precios de transferencia correspondiente a un período fiscal se presenta, pero no se analiza, es probable que la autoridad fiscal no pueda revisar ese período en un futuro, ya que ha aceptado implícitamente la posición fiscal para el período en cuestión habiendo tenido toda la información necesaria para hacerlo. Además, como cuestión puramente práctica, el almacenaje seguro de grandes cantidades de documentación requerirá recursos a tal efecto por parte de la administración tributaria.

¿Cuándo debe prepararse el estudio sobre precios de transferencia?

Las administraciones tributarias suelen exigir que los estudios sobre precios de transferencia se preparen de forma contemporánea. Esto significaría que la documentación se prepararía en el momento de realizarse la operación o, en todo caso, a más tardar en el momento de cumplimentarse y presentarse la declaración de la renta del ejercicio en el que tiene lugar.

Recuadro 8: Ejemplo de país en la preparación de un archivo local y un archivo maestro

México: El archivo local debe presentarse antes del 31 de diciembre con respecto a la información del ejercicio que termina el 31 de diciembre del año previo. La información que consta en el archivo local debe ser contemporánea con la declaración del impuesto sobre la renta del mismo período.

Frecuencia de actualización de la documentación

En general, los estudios sobre precios de transferencia hay que revisarlos y actualizarlos anualmente para determinar si los análisis funcionales y económicos siguen siendo exactos y pertinentes, y para confirmar la validez de la metodología aplicada en materia de precios de transferencia. Las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia* reconocen también que, en muchas situaciones, las descripciones de las empresas, los análisis funcionales y las descripciones de comparables pueden no cambiar significativamente de un año a otro. Para simplificar el cumplimiento, las administraciones tributarias pueden permitirles que (en lugar de anualmente) actualicen periódicamente (una vez cada tres años, por ejemplo) las búsquedas de comparables, siempre y cuando las condiciones de funcionamiento (y el análisis funcional) no varíen. Normalmente sería conveniente que los datos financieros de los elementos comparables se actualizaran cada año para aplicar el principio de plena competencia de forma fiable.

Plazo de conservación de los documentos

Una cuestión que debe tenerse en cuenta es el número de años que deben conservarse los registros y la información antes de su eliminación definitiva. El *Informe de la Acción 13 sobre BEPS* señala que los contribuyentes no deberían estar obligados a conservar los documentos más allá de un período razonable compatible con los requisitos de la legislación nacional. En otras líneas de trabajo, la OCDE recomienda a los países que conserven la documentación durante un período de al menos cinco años. En muchos países, el período de conservación se corresponde con el plazo de prescripción de los ajustes de los precios de transferencia.

3.3.5 Exigibilidad

Varios países cuentan con mecanismos para asegurarse de que los contribuyentes preparen sus estudios sobre precios de transferencia. Sin embargo, las prácticas varían de un país a otro.

1. Algunos países establecen un régimen de exigibilidad en materia de precios de transferencia destinado principalmente a recompensar la preparación oportuna y precisa de la documentación sobre precios de transferencia. Algunos ejemplos de regímenes de incentivos:

- **Protección contra sanciones en caso de ajuste de precios de transferencia.** Cuando la documentación cumple con los requisitos y se presenta a tiempo, el contribuyente podría quedar exento de sanciones o sujeto a una tasa de penalización más baja si en última instancia se realiza y mantiene un ajuste de los precios de transferencia.

→ **Cambio en la carga de la prueba.** Esto ocurriría si el contribuyente cumpliera con los requisitos de documentación. En los Países Bajos, por ejemplo, se establece que si la documentación sobre precios de transferencia es inadecuada, la carga de la prueba puede volver a recaer en el contribuyente. (Véanse también los ejemplos de legislación en el anexo 6).

2. Algunos países aplican sanciones administrativas generales para exigir a los contribuyentes que presenten un estudio sobre precios de transferencia cuando se les solicite en el curso de una inspección tributaria.

3. Otros aplican sanciones específicas de los precios de transferencia. Pueden imponerse sanciones a los contribuyentes que no preparen o presenten estudios sobre precios de transferencia. Podrían aplicarse estas sanciones además de otras correspondientes al Código Tributario. Las sanciones pecuniarias son el tipo de sanción más común. Podrían basarse en importes fijos o en datos de la declaración de impuestos del año anterior (base imponible bruta, beneficio antes de impuestos, etc.), dependiendo de la gravedad de la infracción (por ejemplo, reincidencia, tiempo transcurrido desde la fecha de vencimiento, errores, omisiones o no presentación).

Recuadro 9: Prácticas de los países

Protección contra sanciones en caso de ajuste de precios de transferencia: Australia[34], Canadá[35], los Estados Unidos, México, Singapur.

Cambio en la carga de la prueba: Letonia, México, Nigeria, los Países Bajos y el Reino Unido.

Sanciones administrativas generales: Eslovenia[36], República Eslovaca.

Sanciones específicas de los precios de transferencia: México, Perú, República Dominicana.

Tanto las *Directrices de la OCDE* como el manual práctico de la ONU señalan que sería injusto imponer sanciones significativas a los contribuyentes que hayan hecho esfuerzos razonables de buena fe para llevar a cabo un análisis bien fundado en materia de precios de transferencia, o a un contribuyente que no hubiera presentado datos a los que el grupo de empresas multinacionales no tuviera acceso en el momento del proceso de documentación[37].

---

[34] En Australia, un contribuyente no puede demostrar que tiene una "posición razonablemente discutible" en relación con sus precios de transferencia (lo que, por lo tanto, supondría sanciones inferiores en caso de ajuste) a no ser que mantenga una documentación adecuada sobre precios de transferencia.

[35] En Canadá, un contribuyente puede ser objeto de una sanción en materia de precios de transferencia si no ha realizado esfuerzos razonables para determinar y utilizar los precios de transferencia en condiciones de plena competencia, tal como se puede constatar en su documentación contemporánea. No habrá sanción si su documentación contemporánea es completa y precisa en todos los aspectos materiales y se preparó antes de la fecha de vencimiento de la documentación.

[36] El perfil de país en materia de precios de transferencia de Eslovenia puede consultarse aquí: www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-slovenia.pdf.

[37] Véase *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017* (2018), apartado 5.42, y el manual práctico de la ONU (2017), apartado C.2.4.3.4.

Cuadro 9: Prácticas de los países en materia de estudios sobre precios de transferencia: Medidas de aplicación

País	Descripción de la medida de aplicación[38]
Canadá	La subsección 247 3) de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé una sanción en materia de precios de transferencia cuando el monto neto de los ajustes de precios de transferencia exceda umbrales específicos. Se pretende que la sanción sea una penalización por cumplimiento que se centre en los esfuerzos que un contribuyente realiza para determinar un precio de plena competencia y no solo en la exactitud final de los precios de transferencia. Por lo tanto, siempre que el contribuyente realice esfuerzos razonables para determinar y utilizar precios o asignaciones en condiciones de plena competencia, la sanción por precios de transferencia no será aplicable. Las disposiciones de la subsección 247 4) pueden considerar que los contribuyentes no han hecho esfuerzos razonables para determinar y utilizar precios o asignaciones en condiciones de plena competencia[39].
Estados Unidos	La agencia tributaria estadounidense (*Internal Revenue Service*, IRS) puede imponer sanciones si inspecciona a un contribuyente y realiza un ajuste de precios de transferencia que da como resultado un cálculo de impuestos por encima de un umbral específico. Con el fin de evitar esas sanciones, los contribuyentes pueden proporcionar a la IRS, previa solicitud, la documentación de precios de transferencia que prepararon al mismo tiempo que presentaron su declaración de impuestos para demostrar que tenían motivos razonables para fijar sus precios y que actuaron de buena fe. La documentación requerida para cumplir con la exención de sanción se especifica en la sección 1.6662-6 d) de las Regulaciones del Tesoro de los Estados Unidos.
México	Sanción al impuesto omitido, siempre que sea revelado por la autoridad tributaria: se impone una sanción al impuesto omitido del 35 % al 75 %. En caso de pérdida, la sanción será del 30 % al 40 % del exceso de la pérdida notificada sobre la pérdida ajustada. Sin embargo, mientras el contribuyente tenga documentación de precios de transferencia que apoye la determinación de los ingresos imponibles, la sanción se reducirá a la mitad (es decir, de 27,5 % a 37,5 % del monto omitido y del 15 % al 20 % del exceso de la pérdida reportada sobre la pérdida ajustada). Cuando el contribuyente no presente las declaraciones informativas de las partes relacionadas previstas en el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se le impondrá una multa de entre MXN 140 540 y MXN 200 090 (equivalente aproximadamente a entre EUR 6500 y EUR 9200).

[38] Tipo de cambio de referencia al 15 de febrero de 2019.

[39] El perfil de país en materia de precios de transferencia de Canadá puede consultarse aquí: www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-canada.pdf.

País	Descripción de la medida de aplicación[38]
	Cuando el contribuyente no identifique en sus registros contables las operaciones realizadas con partes relacionadas residentes en el extranjero y no las reporte de acuerdo con el artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se impondrá una multa de entre MXN 1550 y MXN 4670 (equivalente aproximadamente a entre EUR 70 y EUR 215) por cada operación. El sector público no contratará a los contribuyentes que no presenten una declaración de impuestos.
Perú	En caso de que la administración tributaria lleve a cabo ajustes en los precios de transferencia debido a una inspección realizada, se requeriría una declaración modificada para corregir el ingreso total originalmente reportado y, por lo tanto, se podría imponer una sanción por una declaración errónea de dicho ingreso, incluidos los intereses correspondientes (1,2 % mensual). La sanción equivale al 50 % de los impuestos omitidos y se puede reducir hasta en un 95 % si el contribuyente, además de la corrección, cumple con el pago de la multa reducida.

3.3.6 Confidencialidad

Los estudios sobre precios de transferencia presentados a una administración tributaria deben estar sujetos al mismo nivel de confidencialidad que el que se aplica a las declaraciones de impuestos y a otra información tributaria.

3.3.7 Simplificación y exenciones

Tanto el manual práctico de la ONU como las *Directrices de la OCDE* recomiendan a los países que, al realizar estudios sobre precios de transferencia, estipulen algún tipo de medida de simplificación o norma de materialidad objetiva. Se pueden considerar diferentes enfoques, por ejemplo:

- Prueba de la "gestión empresarial prudente" para determinar la exhaustividad de la documentación de los precios de transferencia.
- Exenciones u opciones de simplificación para determinados tipos de operaciones o para operaciones por debajo de un determinado umbral de valor.
- Regímenes de exención para las pymes.
- Reducción de las obligaciones documentales para las operaciones cubiertas por APV de precios de transferencia o por regímenes de protección.

Habitualmente, con respecto al archivo local, se utilizan regímenes de simplificación o exención para las pequeñas operaciones. En cambio, en el caso de los archivos maestros, los países suelen definir el umbral de exención en función del tamaño del contribuyente o del grupo de empresas multinacionales al que este pertenece.

A menudo ocurre que estas exenciones no se aplican cuando los contribuyentes realizan operaciones con empresas asociadas situadas en jurisdicciones con un nivel impositivo bajo o nulo, o que se benefician de regímenes tributarios preferenciales.

En el cuadro 10 *infra* se muestran algunas prácticas de los países.

Prueba de "gestión empresarial prudente"

La prueba de la "gestión empresarial prudente" requiere que cuanto más grande y compleja (o más incierta) sea una operación o grupo de operaciones, más completa habrá de ser la documentación justificativa.

Las orientaciones del *Informe de la Acción 13 sobre BEPS* de la OCDE/G-20 en relación con el archivo maestro ponen de relieve que "a la hora de elaborar el archivo maestro, incluidos los listados de contratos, intangibles y operaciones significativos, los contribuyentes han de aplicar un criterio empresarial prudente en la determinación del grado adecuado de detalle de la información proporcionada, teniendo presente que el objetivo del archivo maestro consiste en ofrecer a las administraciones tributarias una visión general de alto nivel de las actividades y políticas mundiales de la EMN. [...]. A efectos de elaborar el archivo maestro, una información se considera importante si su omisión afectaría a la fiabilidad de los resultados de los precios de transferencia".

Disposiciones de simplificación para determinadas operaciones

Las medidas de materialidad se pueden considerar en términos relativos (por ejemplo, operaciones que no superen un porcentaje de los ingresos o un porcentaje de la medida del costo) o en términos de importe absoluto (operaciones que no superen un determinado importe fijo). Cada país debe establecer sus propias normas de materialidad objetiva a efectos de los archivos locales, basadas en las condiciones locales.

Simplificación o exenciones para los pequeños y medianos contribuyentes

También pueden considerarse normas que eximan a las pymes de las obligaciones de documentación o que limiten el alcance de la documentación que deben proporcionar dichas entidades. Una medida de simplificación o exención puede expresarse de diversas formas. Puede definirse teniendo en cuenta la información a nivel del grupo o solo la información a nivel de la entidad local. Algunos de estos criterios son los siguientes:

- Volumen de negocios total, ingresos o ingresos brutos de explotación.
- Activos.
- Número de empleados.
- Una combinación de lo anterior.

Cuando el país o la administración tributaria hayan definido criterios para las pymes, estos podrán utilizarse como parámetro o parámetros para establecer el umbral de exención. En el cuadro 10 *infra* se muestran algunas prácticas de los países.

Reducción de las obligaciones documentales para las operaciones cubiertas por APV de precios de transferencia o por regímenes de protección

Cuando se haya adoptado un APV de precios de transferencia o una medida de régimen de protección, no será necesario realizar un estudio detallado de comparabilidad, aunque deberá ponerse a disposición de las autoridades tributarias otra información y documentación especificadas en el APV o en las normas del régimen de protección.

Cuadro 10: **Medidas de simplificación o exención de los estudios sobre precios de transferencia**

País	Umbrales/exenciones[40]
Austria	Toda entidad constituyente de un grupo de empresas multinacionales cuyos ingresos en los dos ejercicios anteriores superen los EUR 50 millones deberá cumplir los requisitos de documentación habituales sobre precios de transferencia. Quedarán exentas las entidades que no alcancen este umbral.
Colombia	Los contribuyentes están exentos de cumplir con los requisitos de documentación de precios de transferencia, salvo que a) el capital bruto en el último día del ejercicio o período económico sea igual a por lo menos 100 000 UVT (aproximadamente EUR 970 000), o b) los ingresos brutos del ejercicio respectivo sean iguales a por lo menos 61 000 UVT (EUR 590 000). Adicionalmente a dicho umbral, los contribuyentes deberán preparar y presentar el archivo local y el maestro para las operaciones realizadas con partes relacionadas cuando su monto acumulado anual exceda el equivalente a cuarenta y cinco mil (45 000) UVT (aproximadamente EUR 436 000) para el ejercicio económico reportado. Si la operación se realiza con empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en jurisdicciones no cooperantes con regímenes tributarios bajos o nulos o preferenciales, los archivos local y maestro deberán prepararse y presentarse cuando su monto acumulado anual supere el equivalente a diez mil (10 000) UVT (aproximadamente EUR 97 000) para el ejercicio económico que se reporta. De lo contrario, no se aplica ninguna exención.
Dinamarca	Las pequeñas empresas multinacionales (menos de 250 empleados y con un balance anual total inferior a DKK 125 millones —aproximadamente EUR 16,75 millones— o unos ingresos anuales inferiores a DKK 250 millones —aproximadamente EUR 33,5 millones—) solo están obligadas a presentar documentación parcial.
España	Existen algunas exenciones (por ejemplo, no necesitan documentarse las operaciones inferiores a EUR 250 000 o las operaciones intragrupo si se aplica un régimen de consolidación fiscal) y algunas medidas de simplificación para los contribuyentes medianos (cuyos ingresos no superen los EUR 45 millones anuales) y los pequeños contribuyentes (cuyos ingresos no superen los EUR 10 millones anuales).
Finlandia	Según la recomendación de la Comisión (de 6 de mayo de 2003, 2003/361/CE), las pymes no están obligadas a preparar

[40] Tipo de cambio de referencia al 15 de febrero de 2019.

	documentación sobre precios de transferencia. Además, si el importe total de las operaciones en condiciones de plena competencia del contribuyente en relación con cada una de sus partes relacionadas no excede de EUR 500 000, no se exige la presentación de un archivo maestro. Adicionalmente, existen disposiciones que prevén un archivo local con un contenido más limitado cuando el contribuyente solo realiza operaciones menores con sus partes relacionadas.
Japón	**Archivo maestro:** Solo se requiere para los grupos de empresas multinacionales con unos ingresos consolidados totales para el ejercicio económico previo de la sociedad matriz última de JPY 100 000 millones (aproximadamente EUR 803,6 millones) o más. **Archivo local:** Las empresas están exentas del deber de documentación contemporánea para las operaciones vinculadas con una parte relacionada en el extranjero durante el año comercial en curso: (1) Si el importe de las operaciones (total de ingresos y pagos) con la parte relacionada en el extranjero durante el ejercicio anterior (el ejercicio en curso si no hubo el anterior) fue inferior a JPY 5000 millones (aproximadamente EUR 40,2 millones). (2) Si el importe de las operaciones de intangibles (total de ingresos y pagos) con la parte relacionada en el extranjero durante el ejercicio anterior (el ejercicio en curso si no hubo el anterior) fue inferior a JPY 300 millones (aproximadamente EUR 2,4 millones).
Lituania	El archivo maestro y el archivo local solo podrán ser elaborados por las entidades lituanas y los establecimientos permanentes de las entidades extranjeras que actúen en Lituania y cuyo volumen de negocios en el ejercicio económico anterior haya superado los EUR 2 896 200 (esta exención no se aplica a las entidades financieras, las entidades de crédito y las compañías de seguros que estén obligadas a preparar la documentación sobre precios de transferencia a pesar de la importancia de su volumen de negocios).
México	Los contribuyentes que realicen actividades comerciales cuyos ingresos en el ejercicio económico inmediatamente anterior no excedan de MXN 13 000 000 (aproximadamente EUR 597 300) y los contribuyentes cuyos ingresos por la prestación de servicios profesionales no excedan de MXN 3 000 000 (aproximadamente EUR 137 800) no estarán obligados a preparar la documentación sobre precios de transferencia, salvo en el caso de los contribuyentes: • que realicen operaciones con entidades en jurisdicciones de baja tributación, • que sean titulares de contratos o cesiones en los términos de la Ley de Hidrocarburos.

	Los contribuyentes que no cumplan los siguientes requisitos no están obligados a preparar el archivo maestro ni el archivo local: • contribuyentes que en el ejercicio económico inmediatamente anterior reportaron en su declaración anual ingresos iguales o superiores a MXN 708 898 920 (aproximadamente EUR 32 600), actualizados cada año, • empresas incluidas en el régimen tributario opcional para grupos; • empresas de propiedad estatal, o • personas jurídicas residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México.
Países Bajos	Los grupos de empresas multinacionales cuyos ingresos totales consolidados sean de al menos EUR 50 millones en el ejercicio inmediatamente anterior al año para el que se presenta la declaración de impuestos deben preparar un archivo maestro y un archivo local.
Perú	**Archivo local:** Están exentos los contribuyentes cuyos ingresos devengados no superen las 2300 UIT, y las operaciones sujetas a las normas de precios de transferencia inferiores a 100 UIT. Los contribuyentes con operaciones sujetas a las normas sobre precios de transferencia entre 100 UIT y 400 UIT solo deben elaborar un archivo local simplificado. **Archivo maestro:** Están exentos los contribuyentes cuyos ingresos devengados del grupo no superen las 20 000 UIT, y las operaciones sujetas a las normas sobre precios de transferencia inferiores a las 400 UIT. (1 UIT = EUR 1113 aproximadamente en 2019).
Uruguay	Cuando las operaciones agregadas sujetas a las normas sobre precios de transferencia, realizadas durante el ejercicio económico, no excedan de 50 millones de unidades indexadas (aproximadamente EUR 4,3 millones), los contribuyentes estarán exentos de las obligaciones de documentación de precios de transferencia.

3.4 Informe país por país

3.4.1 Introducción

El informe país por país es resultado de la Acción 13 de la iniciativa de la OCDE y el G-20 sobre BEPS. No obstante, se había debatido sobre este tema muchos años antes de dicha iniciativa[41]. En 2002-03, las organizaciones de la sociedad civil comenzaron a esgrimir argumentos

[41] En un análisis de las diferentes iniciativas en contra de la elusión de los impuestos a las sociedades, Ylönen M (2017) muestra que las discusiones sobre la presentación de informes país por país datan de 1970. La iniciativa de

en favor de algún tipo de informe público país por país que ayudara a abordar el problema de la elusión/evasión fiscal y la corrupción. La Iniciativa para la Transparencia de las Industrias Extractivas (EITI), que requiere la divulgación de la información relativa a todos los pagos realizados por las compañías mineras y petroleras que cotizan en bolsa, fue un resultado concreto de este proceso. El concepto se analizó exhaustivamente a partir de 2013, cuando se introdujo el informe país por país para el sector bancario en la Unión Europea, y el tema se incluyó en la agenda del G-8 y el G-20[42]. De 2013 a 2015, la OCDE, en virtud de un mandato del G-20, elaboró una norma para el informe país por país que se incorporó en la Acción 13 del Plan BEPS.

En el marco del proyecto BEPS, era fundamental elaborar una plantilla modelo para el informe país por país. En el plan de acción BEPS del 19 de julio de 2013, se encomendó a la OCDE "la elaboración de normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia en la administración tributaria, teniendo en cuenta los costos de cumplimiento para las empresas. Las normas a desarrollar incluirán el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación y el reparto mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados en los distintos países, aplicando un modelo común".

En enero de 2014, la OCDE presentó un borrador para discusión en el que se proponía un enfoque en dos niveles de la documentación sobre precios de transferencia, que constaba de un archivo local y un archivo maestro. Este último incluyó una plantilla modelo de informe país por país. A su vez, la plantilla modelo propuesta incorporaba cierta información sobre el reparto mundial de los beneficios, los impuestos pagados, y determinados indicadores de la ubicación de la actividad económica (activos tangibles, número de empleados y gasto total en empleados) en los países en los que opera el grupo multinacional. Asimismo, en la plantilla se requería brindar información sobre el capital y los beneficios no distribuidos, así como también sobre los montos globales de determinadas categorías de pagos y cobros entre las empresas asociadas. Una de las preguntas postuladas en el borrador para discusión fue si el informe país por país debía ser parte del archivo maestro o si debía ser un documento independiente.

Otra cuestión se refirió al mecanismo más adecuado para lograr que los informes país por país estuvieran a disposición de las administraciones tributarias. Se expusieron tres opciones posibles: i) la presentación directa de la información por parte de los miembros locales del grupo multinacional que tributen en la jurisdicción; ii) la presentación de la información en la jurisdicción de la sociedad matriz y la difusión de dicha información en virtud de las disposiciones de un tratado sobre intercambio de información; iii) una combinación de i) y ii).

Desde el punto de vista de la comunidad empresarial, el informe país por país contendría una cantidad importante de datos potencialmente confidenciales a nivel comercial, y sería

---

presentación informes país por país ya había sido desarrollada y analizada en la década de 1970 por la Comisión y el Centro de las Naciones Unidas sobre las Empresas Transnacionales. Véase Ylönen M. (2017). Back from oblivion? The rise and fall of the early initiatives against corporate tax avoidance from the 1960s to the 1980s (¿De regreso del olvido? El auge y la decadencia de las primeras iniciativas en contra de la elusión de los impuestos a las sociedades desde la década de 1960 hasta la década de 1980), págs. 49-50

[42] Meinzer, M. (2017), *Lobbyism in International Tax Policy: The Long and Arduous Path of Country-by-Country Reporting* (El cabildeo en la política tributaria internacional: El largo y arduo camino de los informes país por país).

necesario proteger esta información. Por el contrario, algunas organizaciones no gubernamentales (ONG) apoyaron la divulgación pública de los informes país por país. No hallaron justificativos para que los países mantuvieran en secreto la información global relativa a los empleados, los activos, los beneficios y los impuestos. Para estas organizaciones, la única razón válida para no publicar la información era la confidencialidad comercial. Debido a que la propuesta era elaborar una plantilla modelo que sería un requisito global, las ONG consideraron que la divulgación pública de los informes país por país no afectaría la posición competitiva de firmas específicas[43].

En última instancia, la confidencialidad, como estándar mínimo en el marco del proyecto BEPS, era una parte importante del compromiso asumido por los países para implementar el informe país por país. En virtud del estándar mínimo de la *Acción 13 sobre BEPS* sobre la presentación de informes país por país, en general solo se requiere que la sociedad matriz última de una EMN presente un informe país por país a la administración tributaria local, quien luego está obligada a proporcionar el informe a las administraciones tributarias pertinentes en todo el mundo con arreglo a instrumentos de intercambio de información. Como se señaló anteriormente, todos los aspectos de la norma relativa al informe país por país están sujetos a revisión en 2020, pero es probable que la implementación inicial y generalizada de la norma no hubiese sido posible sin los requisitos de confidencialidad incluidos en ella. Se cuenta con mecanismos para garantizar que los países pertinentes adopten los informes país por país y accedan a ellos de manera amplia, pese a que dichos informes no se divulgarían públicamente.

Las características principales de los informes país por país son las siguientes:

- **Proporcionan una fuente valiosa de información a las administraciones tributarias,** ya que brindan acceso, en formato tabular, a la información acerca de las actividades globales de los grandes grupos multinacionales que operan en la jurisdicción local, como el nivel de ingresos, los beneficios antes de impuestos, el impuesto sobre la renta pagado, el número de empleados, el capital declarado, los beneficios no distribuidos y los activos tangibles en cada jurisdicción.

- **Tienen como objetivo coadyuvar a las administraciones tributarias a llevar a cabo los procesos de selección de casos y evaluación de riesgos.** No proporcionan información suficiente para hacer un ajuste en los beneficios únicamente sobre la base de la información que contienen.

- **Solo los grandes grupos multinacionales, es decir, aquellos con un ingreso consolidado mundial de EUR 750 millones** o más (o el equivalente local) deben elaborar un informe país por país.

[43] OCDE (2014), "PUBLIC COMMENTS RECEIVED VOLUME I - Letters A to C. Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting" (COMENTARIOS PÚBLICOS RECIBIDOS VOLUMEN I - Letras A C del borrador para discusión acerca de la documentación sobre precios de transferencia y de los informes país por país), OCDE, París, www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/volume1.pdf.

- **Potencialmente, están a disposición de las administraciones tributarias de cada jurisdicción fiscal** en la que la EMN desarrolle sus actividades, tanto si esta opera a través de una filial local como de un establecimiento permanente, ya sea directamente de un contribuyente local (y sujeto a las condiciones de "presentación local"[44]) o por medio de mecanismos de intercambio de información.

- **Son uno de los estándares mínimos del proyecto BEPS,** lo que significa que se prevé que los miembros del Marco Inclusivo de la OCDE adopten el informe país por país conforme a las normas estipuladas y se comprometan a participar en el proceso de revisión por pares[45] que se llevará a cabo en virtud de la autoridad del Marco Inclusivo.

- **Contienen información confidencial y potencialmente sensible.** Por esa razón, el estándar mínimo incluye condiciones en materia de confidencialidad.

- **La OCDE ha elaborado directrices sustanciales relativas a la implementación del informe país por país, cuyo objetivo es que dicha implementación sea coherente a nivel internacional.** En el recuadro 17 se enumeran las *Directrices de la OCDE*.

- **En virtud del estándar mínimo del Marco Inclusivo, la sociedad matriz última de cada grupo multinacional afectado normalmente presentará los informes país por país** a la administración tributaria de la jurisdicción en la que dicha entidad tenga residencia. Luego, el informe se enviará a otras jurisdicciones fiscales en las que la EMN tenga presencia por medio de los mecanismos de intercambio de información.

- **En casos excepcionales especificados[46], en el *Informe de la Acción 13 sobre BEPS* se establece un mecanismo de respaldo por medio del cual se puede solicitar a las filiales o a los establecimientos permanentes que presenten el informe país por país directamente ante la administración tributaria local.** Este procedimiento se denomina "presentación local".

3.4.1.1 El informe país por país y los países en desarrollo

Los informes país por país contienen datos que pueden ayudar a elaborar un panorama completo de las operaciones globales de las EMN que allí operan. Sin el informe país por país,

---

[44] Las condiciones en las que se permite la presentación local del informe país por país (es decir, presentación del informe por parte de una entidad constituyente del grupo de empresas multinacionales) se pueden encontrar en los párrafos 8 c) y 8 d) de la OCDE (2017), *Acción 13 de BEPS sobre los documentos de la revisión por pares de los informes país por país,* Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OCDE, París, www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-peer-review-documents.pdf. Véase también la sección 3.4.2 más adelante.

[45] El proceso de revisión por pares es una evaluación que realizan "los pares" (otras jurisdicciones del Marco Inclusivo) por medio de un proceso de seguimiento del marco implementado por una jurisdicción para aplicar las normas del informe país por país, que lleva a cabo un grupo especial (el "grupo de informes país por país").

[46] Véanse *supra* la nota a pie de página 43, y la sección 3.4.2 a continuación.

esta información sería, por lo general, muy difícil de obtener directamente de las entidades locales de los grupos multinacionales.

Los informes país por país pueden tener relevancia más allá de los precios de transferencia y pueden ayudar a las administraciones tributarias a identificar, a un nivel superior, otros riesgos relacionados con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Por ejemplo, un informe país por país puede ayudar a identificar los riesgos relativos a los establecimientos permanentes o al lugar de residencia fiscal de una sociedad. También puede ayudar a identificar las entidades que estén dentro del ámbito de aplicación de un reglamento de sociedad extranjera controlada o las operaciones que se encuentren dentro del alcance de las medidas contra la elusión fiscal aplicables a los pagos sujetos a impuestos bajos.

Los países que no son miembros del Marco Inclusivo evaluarán si adoptan el informe país por país o no, pero hacerlo puede ser beneficioso para muchos de esos países. En general, se prevé que los países que son miembros del Marco Inclusivo adopten el informe país por país, a pesar de que pueden optar por la "exclusión". La opción de "exclusión" está disponible solo para los países que no tienen ningún grupo multinacional con sede en su jurisdicción que esté sujeto a presentar el informe país por país[47]. Elegir la "exclusión" también significa que el país no podrá aprovechar el proceso de intercambio de información para recibir los informes país por país relativos a las filiales locales o a los establecimientos permanentes de los grupos multinacionales que operan en su jurisdicción.

De manera alternativa, un país puede optar por convertirse en una jurisdicción sin reciprocidad, es decir, recabaría los informes país por país para los grupos multinacionales afectados con sede en su jurisdicción y los intercambiaría con otras jurisdicciones pertinentes. No obstante, no recibiría informes país por país de otras jurisdicciones.

Como se describió *supra*, el mecanismo principal por medio del cual muchos países en desarrollo podrán acceder a los informes país por país será principalmente el intercambio de información con la jurisdicción fiscal de la sociedad matriz última. Sin embargo, los países deben cumplir con ciertos requisitos previos sustanciales para llevar a cabo dichos intercambios, a saber:

1. **Contar con legislación nacional que requiera que cualquier sociedad matriz última de un grupo multinacional que cumpla con el criterio de tamaño del informe país por país presente dicho informe.** Este es el caso incluso si no hay EMN con esas características con sede en el país. Este requisito refleja el principio de reciprocidad[48] respecto del intercambio de la

[47] A efectos del proceso de revisión por pares, en los términos de referencia del informe país por país se indica lo siguiente: "... es posible que haya países en desarrollo que no tengan ningún grupo multinacional con sede en su jurisdicción que esté sujeto a presentar el informe país por país, y que no esté aún listo para recibir informes país por país. En esos casos, en lugar de considerar que esos países en desarrollo no pudieron implementar el informe país por país, la revisión por pares requerirá de un proceso de certificación por medio del cual la jurisdicción podría confirmar que no hay grupos multinacionales dentro del ámbito de aplicación que tengan sede en el país y documentará cómo se conoce ese hecho para el año en cuestión".

[48] En los comentarios al artículo 26 del *Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio* con respecto al principio de reciprocidad en los procedimientos de intercambio de información se indica lo siguiente: "... De ello se deduce que un Estado contratante no podrá prevalerse del sistema de información del

información, incluido el intercambio de informes país por país, lo que significa que los países no intercambiarán información con otras jurisdicciones a menos que la otra jurisdicción actúe con reciprocidad.

Se recomienda que los países basen dicha legislación nacional en el modelo provisto en el *Informe de la Acción 13 sobre BEPS* (que se detalla más abajo).

2. **Contar con mecanismos de intercambio de información.** Puede ser en la forma de una membrecía en un acuerdo multilateral de intercambio de información (en la mayoría de los casos, el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal); convenios fiscales o acuerdos de intercambio de información tributaria (AIIT) que incorporen intercambio de información.

3. **Tener protocolos que permitan el intercambio automático de los informes país por país en virtud de cualquiera de los acuerdos mencionados.** Estos protocolos pueden ser los siguientes acuerdos:

- el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes (AMAC) sobre el Intercambio de Informes País por País;

- el Acuerdo entre Autoridades Competentes (AAC) sobre el Intercambio de Informes País por País al amparo de un Convenio de Doble Imposición;

- el Acuerdo entre Autoridades Competentes (AAC) sobre el Intercambio de Informes País por País al amparo de un Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria (AIIT).

4. **Adoptar el esquema XML del informe país por país.** El formato utilizado para el intercambio de información entre los países debe cumplir con el esquema XML de la OCDE, y la información debe proporcionarse conforme a la guía de usuario del esquema XML de la OCDE.

5. **Cumplir con la condición de "uso apropiado",** es decir, que la información recibida solo se utilice con el objeto de evaluar los riesgos de precio de transferencia de alto nivel y otros riesgos relacionados con BEPS, así como para el análisis económico y estadístico (esta cuestión se analiza en forma más detallada *infra*). Las jurisdicciones no intercambiarán informes país por país con países que no cumplan con la condición de "uso apropiado" (analizada a continuación). Para cumplir con dicha condición, se requiere lo siguiente:

- legislación nacional o directrices que contengan la condición de "uso apropiado" (esto se incluye en el mencionado modelo de legislación sobre el informe país por país);

---

otro Estado contratante si este sistema es más amplio que el suyo propio. Así, un Estado podría negarse a suministrar información si el Estado solicitante estuviera imposibilitado por ley para obtener o suministrar esa información o donde la práctica administrativa del Estado que formula la solicitud (v.b. la incapacidad para dedicar suficientes recursos administrativos) resultaran en una ausencia de reciprocidad".

- la introducción de garantías que aseguren que el criterio de "uso apropiado" se implementa en la práctica.

En las cláusulas del AMAC y de los AAC bilaterales sobre el intercambio de informes país por país se establecen varios procedimientos relativos al uso apropiado que se describen en el recuadro a continuación. La condición de uso apropiado estará sujeta a la "revisión por pares".

Recuadro 101: *Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país* de la OCDE (septiembre de 2017)

Apartado 15

En virtud de los considerandos de los modelos de AAC multilaterales y bilaterales, las jurisdicciones indican que, antes de que se produzca el primer intercambio de informes país por país, cuentan, o esperan contar con, garantías adecuadas para asegurar que la información recibida se utilice para los fines de evaluación de los riesgos de precios de transferencia de alto nivel y otros riesgos relacionados con BEPS, así como para el análisis económico y estadístico, si procede. Además, de conformidad con el apartado d) del párrafo 1 de la Sección 8 del AAC multilateral, la autoridad competente de una jurisdicción debe notificar a la Secretaría del Órgano de Coordinación que "cuenta con el marco legal y la infraestructura necesarios para garantizar [...] el uso apropiado de la información presentada en los informes país por país". Como tales, las autoridades fiscales no intercambiarán los informes país por país hasta que se cumpla esta condición y, en el marco del AAC multilateral, hasta que se haya presentado dicha notificación. Del mismo modo, en virtud del estándar mínimo de la Acción 13, una jurisdicción no puede requerir que un informe país por país sea presentado por una entidad que no sea la entidad controladora final de su grupo (también conocido como archivo local), a menos que dicha jurisdicción cumpla con las condiciones de uso apropiado y se verifiquen otras condiciones para la tramitación local en el Informe de la Acción 13. Cuando una jurisdicción exige el archivo local en circunstancias que no estén permitidas en virtud del Informe de la Acción 13, esto se identificará durante la evaluación de la revisión por pares de la jurisdicción. *(Se agregó el subrayado).*

6. Cumplir con la condición de confidencialidad, que se analiza en forma más detallada *infra*. A fin de cumplir con esta condición, se requiere lo siguiente:

- la adopción de condiciones de confidencialidad en la legislación nacional (véase la sección 3.4.3.3 Nota adicional sobre el uso apropiado de la información de los informes país por país);

- las condiciones de confidencialidad apropiadas en los mecanismos internacionales de intercambio de información[49];

- el establecimiento de mecanismos para garantizar que las condiciones se cumplan en la práctica.

El cumplimiento de las condiciones de confidencialidad y de uso apropiado constituye un requisito previo para recibir y utilizar los informes país por país. Por lo tanto, las jurisdicciones pueden querer una garantía de que sus socios de intercambio cumplen con estas condiciones.

El siguiente recuadro contiene una breve descripción de los elementos específicos que se examinan durante el proceso de revisión por pares.

Recuadro 112: Acción 13 de BEPS sobre los documentos de la revisión por pares de los informes país por país

OCDE, febrero de 2017

Apartado 11

En lo que respecta a la confidencialidad, las jurisdicciones deben:

a) Contar con mecanismos internacionales de intercambio de información que dispongan que cualquier información recibida debe tratarse como confidencial y, a menos que las jurisdicciones interesadas acuerden otra cosa, debe divulgarse solo a las personas o las autoridades (incluidos los tribunales y los órganos administrativos) involucradas en la evaluación o la recaudación, la aplicación de la normativa o el procesamiento, o la resolución de apelación, en lo relativo a los impuestos cubiertos por la cláusula sobre el intercambio de información. Dichas personas o autoridades deben utilizar la información solo para esos fines, a menos que las partes lo acuerden de otra manera y de conformidad con sus respectivas legislaciones.

b) Tener las normas o los procedimientos nacionales necesarios para darle efecto a las restricciones contenidas en el Acuerdo Internacional y en el Acuerdo Elegible entre Autoridades Competentes conexo.

c) Establecer y aplicar una protección jurídica de la confidencialidad de la información contenida en los informes país por país que se reciban a través de la presentación local, que preservará la confidencialidad del informe país por país al menos en la misma medida que si la información fuera proporcionada al país con arreglo al Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (OCDE, 2011), un AIIT o conforme a un convenio fiscal que cumpla la norma acordada internacionalmente sobre información previa petición, revisada por el Foro Global.

[49] Al menos en la misma medida que las protecciones que se aplicarían si dicha información se suministrara con arreglo al Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, un AIIT o conforme a un convenio fiscal que cumpla la norma acordada internacionalmente sobre información previa petición. Véase el párrafo 57 del Informe Final de la Acción 13 sobre BEPS.

d) Imponer sanciones efectivas en los casos de revelación de información no autorizada o de uso de información confidencial sin autorización.

e) Garantizar la confidencialidad en la práctica, por ejemplo, por medio de un mecanismo de revisión y supervisión para identificar y resolver cualquier infracción en materia de confidencialidad.

f) Respetar los términos del Acuerdo Internacional y del Acuerdo Elegible entre Autoridades Competentes conexo, incluida la limitación del uso de la información recibida durante los períodos fiscales cubiertos por el acuerdo.

Estos requisitos previos para recibir los informes país por país pueden constituir un desafío para muchos países en desarrollo, que tal vez aún no cuenten con los mecanismos de intercambio necesarios. Incluso si ya estuvieran establecidos, algunos países en desarrollo experimentarán retrasos para concertar los protocolos necesarios para el intercambio de los informes país por país y para establecer los procesos a fin de garantizar la coherencia, el uso apropiado y la confidencialidad en la práctica.

Muchos países en desarrollo cuentan con legislación para garantizar la confidencialidad de la información de los contribuyentes. Debido a que muchos países en desarrollo son miembros del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales[50] (en adelante, "Foro Global"), debieron someterse a una revisión de su legislación nacional y de los acuerdos internacionales a fin de verificar si contaban con las salvaguardias suficientes para preservar la confidencialidad[51]. Se comprobó que muchos de ellos cuentan con dichas salvaguardias, mientras que otros modificaron su legislación e introdujeron sistemas y procedimientos para asegurar la confidencialidad de la documentación recibida previa petición de autoridades extranjeras. No obstante, los informes país por país dependen del intercambio automático de información, y se examinaron pocos países en desarrollo en lo que respecta a los aspectos específicos de confidencialidad requeridos en virtud de esta forma de intercambio de información. La norma de confidencialidad a efectos de los informes país por país requiere que los países tomen algunas medidas adicionales, como la protección de los sistemas de información[52].

7. **Cumplir con la condición de coherencia,** que se analiza en detalle más abajo (véase la sección 3.4.1.4 Nota adicional sobre la condición de coherencia).

Estos factores pueden constituir obstáculos o causar demoras para los países en desarrollo al momento de recibir los informes país por país. Para resolver esta cuestión, los países en desarrollo pueden considerar otorgar cierta prioridad al establecimiento de los **mecanismos de**

[50] Hasta diciembre de 2018, el Foro Global ha evaluado 120 jurisdicciones.

[51] Esto hace referencia al proceso de revisión por pares para el intercambio de información previa petición. La revisión consta de un examen sobre el marco legal (fase I) y sobre la aplicación práctica de las normas (fase II).

[52] Con respecto a la revisión por pares, el examen depende de las evaluaciones preliminares de confidencialidad que lleva a cabo el Foro Global a los efectos de la Norma Común de Presentación.

intercambio de información pertinentes. El primer paso para muchos países será ser miembros del Foro Global y del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal[53].

La obligación de realizar una presentación local en virtud de la condición de "omisión sistemática" (que se analiza más adelante) también podría ayudar a los países en desarrollo a evitar los obstáculos o las demoras al momento de recibir los informes país por país en los casos en que una jurisdicción no intercambia los informes país por país sin un justificativo adecuado.

El estándar mínimo de la Acción 13 del Plan BEPS[54] establece que la presentación local del informe país por país puede aceptarse en tres circunstancias específicas, siempre que la jurisdicción también cumpla con las condiciones relativas a la confidencialidad, la coherencia y el uso apropiado de los datos contenidos en los informes país por país. Algunos países introdujeron una obligación de presentación local que es más amplia que la prevista en virtud de la Acción 13 del Plan BEPS, al menos durante un período de transición hasta que puedan establecer los marcos requeridos para recibir los informes país por país por parte de las administraciones tributarias asociadas. Esto requeriría que las filiales locales y los establecimientos permanentes de las EMN que cumplen con los criterios de los informes país por país presentaran los informes país por país directamente a la administración tributaria local. Dicha opción plantea riesgos importantes, incluso posiblemente en términos del clima para la inversión. Asimismo, este requisito tendrá efectos negativos en cualquier revisión relativa al cumplimiento del estándar mínimo de la Acción 13 del Plan BEPS por parte de la jurisdicción. Los países sometidos a la revisión por pares de la Acción 13 que introdujeron una obligación de presentación más amplia que la prevista en el estándar mínimo del Plan BEPS recibieron recomendaciones para abordar esta cuestión durante la revisión por pares del Marco Inclusivo y, a partir de entonces, varios países introdujeron cambios o tuvieron en cuenta estas recomendaciones.

3.4.1.2 Nota adicional sobre la condición de confidencialidad

El *Informe de la Acción 13 sobre BEPS* establece con claridad que los informes país por país deben estar sujetos a garantías relativas a la confidencialidad al menos equivalentes a las contenidas en un instrumento de intercambio de información que cumpla con la norma acordada a nivel internacional revisada por el Foro Global:

"Las jurisdicciones deberán establecer y aplicar una protección jurídica de la confidencialidad de la información facilitada. Mediante dicha protección se preservará la confidencialidad del informe país por país al menos en la misma medida que si la información fuera proporcionada al país con arreglo al Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, un AIIT o conforme a un convenio fiscal que cumpla la norma acordada internacionalmente sobre información previa petición, revisada por el Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales. Dicha protección contemplará la limitación del uso de la

[53] Para obtener más información sobre el trabajo del Foro Global, visite www.oecd.org/tax/transparency.

[54] La Acción 13 limita la "presentación local" por parte de las entidades que no sean la sociedad matriz última a circunstancias muy específicas. Véase el recuadro 14 sobre la descripción de las disposiciones principales de la ley modelo sobre los informes país por país.

información, normas sobre las personas a las que puede comunicarse tal información, orden público, etc."[55].

En consecuencia, la información obtenida de los informes país por país solo puede difundirse entre los tribunales, los órganos administrativos y otros organismos involucrados, y solo ellos pueden utilizarla a efectos de la evaluación, la recaudación o la administración, la aplicación de la normativa o el procesamiento, o la resolución de apelación en lo relativo a los impuestos cubiertos por el acuerdo. Salvo muy pocas excepciones, las administraciones tributarias no pueden revelar la información intercambiada a las personas o a los organismos que no estén autorizados en virtud del acuerdo de intercambio de información ni utilizar dicha información con propósitos no tributarios.

Además de las protecciones estipuladas en las disposiciones relativas a la confidencialidad de los instrumentos de intercambio de información, la legislación nacional debe garantizar la confidencialidad de los informes país por país. Los países que elaboren informes país por país deben cerciorarse de que su legislación nacional contenga disposiciones relativas a la confidencialidad que sean equivalentes a la norma internacional en virtud de un acuerdo internacional. Asimismo, deben contar con sanciones en materia de responsabilidad civil y penal en caso de revelación no autorizada de los datos de los contribuyentes.

Por lo tanto, a fin de garantizar la protección de la información confidencial, los países necesitarán lo siguiente:

- → Protección en los mecanismos de intercambio de información.
- → Reglas y procedimientos nacionales sólidos que aseguren la confidencialidad en la práctica.
- → Sanciones eficaces para los casos de uso o divulgación no autorizados.
- → Procedimientos para abordar de manera eficaz cualquier cuestión relativa a la confidencialidad que pueda surgir.
- → Sistemas de gestión de la seguridad de la información (es decir, seguimiento de los sistemas, aplicación de sanciones en caso de divulgación no autorizada, etc.).

3.4.1.3 Nota adicional sobre el uso apropiado de la información de los informes país por país

El *Informe final de la Acción 13 sobre BEPS* establece con claridad que los informes país por país solo deben utilizarse para fines específicos, que constituyen la condición de "uso apropiado".

"Las jurisdicciones deberán usar adecuadamente la información que consta en la plantilla modelo del informe país por país, de conformidad con el apartado 25. En particular, las jurisdicciones se comprometerán a utilizar el informe país por país para evaluar con carácter global el riesgo de precios de transferencia. Las jurisdicciones podrán utilizar también el informe país por país para

[55] Acción 13 sobre BEPS, apartado 57.

evaluar otros riesgos relacionados con el fenómeno BEPS. Las jurisdicciones no deberán proponer ajustes en los ingresos de un contribuyente aplicando una fórmula de reparto de ingresos basada en los datos del informe país por país. Se comprometerán asimismo a que si tales ajustes basados en los datos del informe país por país son practicados por la administración tributaria local de la jurisdicción, se reconocerá de inmediato el ajuste en cualquier procedimiento de las autoridades competentes. Sin embargo, ello no implica que las jurisdicciones no puedan basarse en los datos del informe país por país para realizar nuevas indagaciones, en el marco de una inspección fiscal, sobre los sistemas de precios de transferencia o sobre otros asuntos tributarios"[56].

"... la información que figura en el informe país por país no sustituye a un análisis detallado de precios de transferencia de operaciones y precios concretos, realizado sobre la base de un análisis completo funcional y de comparabilidad. La información que consta en el informe país por país no constituye, por sí sola, una prueba concluyente de que los precios de transferencia sean o no adecuados. No deberá ser utilizada por las administraciones tributarias para proponer ajustes de precios de transferencia mediante un reparto global del beneficio realizado aplicando una fórmula predeterminada"[57].

En la publicación de la OCDE *Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país*, se proporcionan orientaciones acerca del "uso apropiado". El informe contiene orientaciones de utilidad acerca del significado del uso apropiado, las consecuencias del incumplimiento de la condición de uso apropiado y los enfoques para garantizarlo. Una jurisdicción debe responder de forma afirmativa seis preguntas básicas que forman parte de una lista de verificación, o debe prever hacerlo antes del primer intercambio de informes país por país, tal como se describe en el recuadro a continuación.

Recuadro 123: Cuestionario sobre el uso apropiado de los informes país por país

(*Guía sobre el uso apropiado* de la OCDE)

1 ¿Los acuerdos multilaterales y/o bilaterales entre autoridades competentes relativos a los informes país por país firmados por su jurisdicción incluyen el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país como condición para obtener y utilizar tales informes?

2. ¿Su autoridad fiscal cuenta con una política clara y por escrito, que regula el uso de los informes país por país, e incluya una orientación sobre uso apropiado?

3. ¿Se comunica eficazmente esta política a todo el personal que pueda tener acceso a los informes país por país en el curso de su trabajo?

4. ¿Se controla o supervisa el uso de los informes país por país para asegurar su uso apropiado, lo cual puede incluir: i) imponer restricciones en el acceso a los informes país por país; y/o ii) asegurar que el uso apropiado se evidencie debidamente?

[56] Acción 13 sobre BEPS, apartado 59.

[57] *Ibid.*, apartado 25.

5. ¿Se proporciona orientación o capacitación al personal de la autoridad fiscal competente de su jurisdicción, que establezca claramente sus compromisos para: i) notificar inmediatamente a la Secretaría del Órgano de Coordinación (para intercambios en aplicación del AAC multilateral) u otra autoridad competente (para intercambios en el marco de los AAC bilaterales modelo) de los casos de incumplimiento con la condición de uso apropiado; y ii) conceder prontamente cualquier procedimiento de la autoridad competente que implique un ajuste tributario utilizando una fórmula de reparto de ingresos basada en la información de la presentación de informes país por país.

6. ¿Se dispone de medidas para asegurar que los controles se revisen y actualicen cuando sea necesario, y se documentan los resultados de estas revisiones?

3.4.1.4 Nota adicional sobre la condición de coherencia

El *Informe final de la Acción 13 sobre BEPS* establece de manera clara que los regímenes nacionales relativos a los informes país por país deben implementarse de conformidad con las normas acordadas a nivel internacional.

"Las jurisdicciones deberán hacer cuanto esté a su alcance para establecer la obligación legal de que las sociedades matrices últimas de los grupos multinacionales residentes en su territorio preparen y presenten el informe país por país, salvo que estén exentas conforme a lo dispuesto en el apartado 52. Las jurisdicciones deberán utilizar la plantilla modelo estándar contenida en el anexo III del capítulo V de las presentes Directrices. En otras palabras, según esta condición las jurisdicciones no exigirán que el informe país por país recoja información adicional o no contenida en el anexo III, y deberán requerir la presentación de la información establecida en el anexo III"[58].

En consecuencia, la coherencia comprende lo siguiente:

1. **Implementar el informe país por país en un formato coherente, que se ajuste a la plantilla modelo estándar diseñada para ese fin, conforme se consigna en el *Informe de la Acción 13 sobre BEPS*.** Con el objetivo de que los contribuyentes eviten cargas innecesarias derivadas del cumplimiento y para analizar los informes país por país, es fundamental que los países se ajusten sustancialmente a la plantilla modelo como se indica en el anexo III del *Informe de la Acción 13 sobre BEPS*. (Véase el anexo 7).

2. **Exigir que las sociedades matrices últimas de los grupos multinacionales que residan en su jurisdicción preparen y entreguen el informe país por país.** Una característica básica del informe país por país es que generalmente se presenta solo en el país de residencia de la sociedad matriz última.

3.4.2 Mecanismo de presentación

La sociedad matriz última de una EMN debe presentar un informe país por país en la jurisdicción donde tiene residencia fiscal. En general, esta sociedad será la entidad que esté en lo más alto de la cadena de propiedad, de forma que esté obligada a formular los estados financieros

[58] *Ibid.*, apartado 58.

consolidados en su jurisdicción de residencia, o debería estar obligada a ello, si sus participaciones en el capital se negociaran en un mercado de valores de esa jurisdicción[59].

Por lo tanto, en la Acción 13 se restringe la "presentación local" por parte de entidades que no sean la sociedad matriz última a circunstancias muy específicas, es decir, la presentación por parte de la entidad sustituta y la presentación por parte de la entidad constituyente (también denominado "presentación local"). En virtud del estándar mínimo, una jurisdicción no tiene obligación alguna de incorporar estos mecanismos. No obstante, si una jurisdicción permite la presentación local (en las circunstancias específicas que se describen en el *Informe de la Acción 13 sobre BEPS*) o la presentación por parte de una entidad sustituta, los otros elementos obligatorios del estándar mínimo (por ejemplo, el contenido del informe) deben aplicarse a dichos informes de la misma manera que a los informes país por país presentados por las sociedades matrices últimas que residen en esa jurisdicción. Véase el recuadro 14 para obtener más información acerca de la presentación por parte de una entidad sustituta y la presentación local, incluidas las tres circunstancias en las cuales puede invocarse la presentación local.

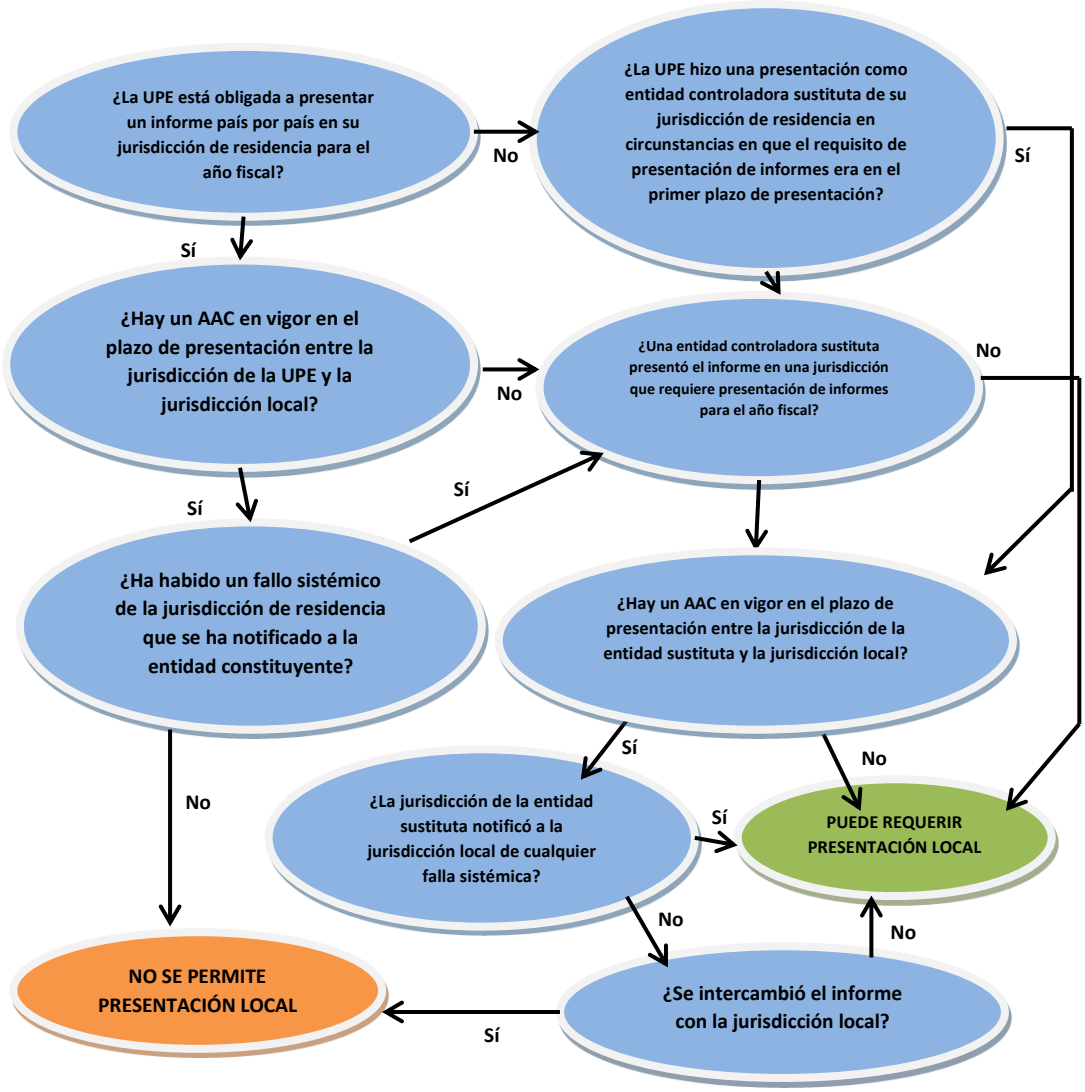
Gráfico 2: Presentación local de los informes país por país

Este diagrama[60] ilustra las circunstancias en las que el requisito de presentación local sería congruente con el estándar mínimo, en el que se asume que la entidad constituyente reside en la jurisdicción local, mientras que la sociedad matriz última (UPE) reside en otra jurisdicción, y hay un acuerdo internacional del que la jurisdicción de residencia y la jurisdicción local son partes que

[59] OCDE (2017), *BEPS Acción 13 - Informes país por país: Manual para la implementación efectiva*, Ediciones de la OCDE, París: pág. 16. http://www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf.

[60] *Ibid.*, pág. 22.

permite el intercambio automático de información.



3.4.3 Formato y contenido

El estándar mínimo de la Acción 13 del Plan BEPS exige que el informe país por país incluya información fiscal global a nivel de cada jurisdicción en tres cuadros estándar (véase el anexo 6), que constan de los siguientes datos:

- información sobre el reparto de los beneficios, los impuestos y las actividades económicas por jurisdicción fiscal (cuadro 1 de la plantilla);
- una lista de todas las entidades constituyentes del grupo multinacional por jurisdicción fiscal (cuadro 2 de la plantilla);
- cualquier otra información o explicaciones breves que podrían considerarse necesarias o que facilitarían la comprensión de la información obligatoria proporcionada en los informes país por país (cuadro 3 de la plantilla).

El cuadro 1 de la plantilla proporciona una descripción general del reparto de beneficios, los impuestos y las actividades económicas del grupo multinacional, agregados por jurisdicción fiscal. La información requerida se enumera a continuación:

- ingresos, desglosados en entidades vinculadas y no vinculadas;
- beneficios/(pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades;
- impuesto sobre sociedades pagado (según registro de caja);
- impuesto sobre sociedades devengado (año en curso);
- capital declarado;
- beneficios no distribuidos;
- número de empleados;
- activos tangibles distintos de tesorería e instrumentos equivalentes a tesorería.

En el cuadro 2 se requiere información que debe proporcionar la jurisdicción fiscal, y consta de los siguientes datos:

- La lista de las entidades constituyentes que residen en cada jurisdicción fiscal.
- La jurisdicción fiscal de organización o constitución, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia.
- La(s) principal(es) actividad(es) económica(s). Con el fin de determinar la naturaleza de la(s) principal(es) actividad(es) económica(s) que lleva a cabo la entidad constituyente en la jurisdicción fiscal pertinente, en el cuadro 2 se ofrece una lista predeterminada de actividades económicas, que incluye, entre otras, las siguientes actividades: investigación y desarrollo; compras o suministros; fabricación; ventas, comercialización o distribución; servicios de administración, gestión o apoyo; prestación de servicios a entidades no vinculadas; financiamientos; seguros; tenencia de acciones u otros instrumentos de capital; sin actividad, y otras actividades (cuya naturaleza debe especificarse en el cuadro 3 de la plantilla).

Todos los términos antes enumerados y contenidos en la plantilla del informe país por país se definen en el *Informe de la Acción 13 sobre BEPS* y en las directrices adicionales publicadas por la OCDE[61].

3.4.4 Marco legislativo y normativo

3.4.4.1 Introducción

El *Informe de la Acción 13 sobre BEPS* incluye una ley modelo disponible para que las jurisdicciones la utilicen al elaborar sus propias normas nacionales[62]. Las jurisdicciones pueden adaptar la ley modelo de acuerdo con sus necesidades y, en caso de ser necesario, pueden suplementarla con legislación secundaria o directrices complementarias. En el modelo se aborda el tema de la "coherencia" antes mencionado y se incluyen disposiciones relativas a la confidencialidad y el uso apropiado.

En esta guía práctica se sugiere que los países en desarrollo elaboren su legislación nacional sobre la base del "modelo" en la mayor medida posible, a fin de lograr coherencia y certeza relativa al enfoque. Asimismo, basarse en la ley modelo ayudará a los países a cumplir con los términos de referencia del proceso de revisión por pares.

La ley modelo no incluye disposiciones en materia de sanciones. Por lo tanto, depende de los países complementar la legislación a fin de incluir medidas de aplicación de la normativa congruentes con las políticas nacionales.

3.4.4.2 El uso de legislación primaria, legislación secundaria y directrices

Todavía se están elaborando directrices para la implementación de los informes país por país. Teniendo en cuenta que las directrices del informe volverán a revisarse en 2020, los países en desarrollo pueden considerar regular los principios de alto nivel a través de la legislación primaria, y dejar un margen para permitir la posterior incorporación de requisitos más detallados para la presentación de los informes a través de legislación/reglamentaciones subsidiarias o directrices. Esta medida tiene como objetivo garantizar una mayor flexibilidad al introducir cualquier modificación ulterior. Asimismo, la remisión a las *Directrices de la OCDE* al elaborar las directrices nacionales es una solución adoptada por algunos países para ayudar a garantizar la coherencia y para mantener actualizada la información de los contribuyentes.

---

[61] OCDE, 2018, *Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país - Acción 13 BEPS*, Ediciones de la OCDE, París. http://www.oecd.org/ctp/beps/directrices-para-la-elaboracion-y-presentacion-de-informes-pais-por-pais-accion-13-beps.pdf.

[62] Acción 13 sobre BEPS, pág. 43.

3.4.4.3 Cómo interpretar la ley modelo

Recuadro 14: Descripción de las principales disposiciones de la ley modelo sobre los informes país por país

Artículo 1. Definiciones

El artículo 1 de la ley modelo contiene una lista de términos definidos que deberían incluirse en la ley sobre la presentación de informes país por país, tales como: la definición de "grupo multinacional", y cuáles grupos multinacionales se encuentran sujetos a la presentación de informes país por país; la definición de "entidad informante"; la definición de "ejercicio fiscal de presentación de información". Asimismo, si no se encontrara regulada en otro lugar, la definición de "estados financieros consolidados" también debería considerarse.

Artículo 2. Obligación de presentación de información

El apartado 1 consigna quién debe presentar el informe país por país. De acuerdo con el estándar mínimo de la Acción 13 del Plan BEPS, los informes país por país deben ser solicitados solo a los grupos multinacionales cuyos ingresos consolidados anuales asciendan en total a EUR 750 millones o más, conforme a lo declarado en sus estados financieros consolidados del ejercicio fiscal anterior.

En principio, la obligación de presentar información recae en la sociedad matriz última. Sin embargo, es posible que un grupo multinacional designe, bajo ciertas condiciones, a otra entidad para que presente el informe país por país en representación del grupo multinacional[63]. Esta entidad se denomina "sociedad matriz representante".

La determinación acerca de si un grupo multinacional debe presentar un informe país por país se tomará generalmente basándose en los principios de contabilidad utilizados por la sociedad matriz última del grupo. Sin embargo, si el grupo multinacional no cotizara en la bolsa pública, podría elegir aplicar los principios de contabilidad locales (principios de contabilidad generalmente aceptados) o las normas internacionales de información financiera (NIIF)[64].

Para mayor información acerca de las definiciones de "estados financieros consolidados" y el término "ingresos", los países pueden consultar las directrices preparadas y actualizadas regularmente por la OCDE.

OCDE, *Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país - Acción 13 BEPS*,
http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm.

[63] Acción 13 sobre BEPS, pág. 45, artículo 2.3 de la ley modelo.

[64] OCDE, 2018, *Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país - Acción 13 BEPS*, Ediciones de la OCDE, París, pág. 17, http://www.oecd.org/ctp/beps/directrices-para-la-elaboracion-y-presentacion-de-informes-pais-por-pais-accion-13-beps.pdf.

El apartado 2 establece disposiciones que requieren que en ciertas circunstancias se haga una presentación local de los informes país por país. Estas disposiciones no forman parte del estándar mínimo de la Acción 13 del Plan BEPS y por ende son opcionales: cada país decidirá si introduce o no este mecanismo secundario de respaldo en su marco legal local. La presentación local se refiere a una situación en la cual una entidad integrante de un grupo multinacional (por ejemplo, una filial local), que no es ni la sociedad matriz última ni la entidad matriz representante nombrada del grupo, debe presentar el informe país por país directamente ante la administración tributaria de su país. Las circunstancias limitadas en las cuales se permite la presentación local conforme al estándar mínimo de la Acción 13 son las siguientes:

- La sociedad matriz última del grupo multinacional no está obligada a presentar un informe país por país en la jurisdicción de su residencia fiscal.
- La jurisdicción de residencia fiscal de la entidad matriz última cuenta con un acuerdo internacional vigente del cual la jurisdicción local es parte, pero no tiene un acuerdo elegible entre autoridades competentes en vigor del cual la jurisdicción local sea parte al momento de presentar el informe país por país correspondiente al ejercicio fiscal de presentación de información.
- Se ha producido una omisión sistemática de la jurisdicción de la residencia fiscal de la sociedad matriz última, y la filial contribuyente local del grupo multinacional ha sido notificada de su omisión por parte de la administración tributaria.

Conforme al estándar mínimo del Plan BEPS, la presentación local no puede aplicarse en ninguna otra circunstancia: en particular, cabe señalar respecto de la segunda condición mencionada, que la presentación local no puede aplicarse en ausencia de un acuerdo internacional.

Por "**omisión sistemática**" en una jurisdicción se entiende que dicha jurisdicción cuenta con un acuerdo elegible entre autoridades competentes en vigor, pero ha suspendido el intercambio automático (por motivos distintos de los previstos en ese acuerdo) o de otro modo no ha facilitado de forma persistente y automática a un asociado en el tratado los informes país por país pertinentes que ha recibido.

Artículo 3. Notificación

Los requisitos de notificación imponen a las filiales locales del grupo multinacional la obligación de comunicar a la administración tributaria:

- Si es la sociedad matriz última o la sociedad matriz representante nombrada de un grupo multinacional que debe presentar un informe país por país.
- Cuando la entidad local no será responsable de presentar el informe país por país, la identidad y la residencia fiscal de la entidad que presenta el informe país por país en nombre de su grupo multinacional (es decir, típicamente la sociedad matriz última).

Esta disposición tampoco forma parte del estándar mínimo. Es un requisito opcional cuyo fin es asistir a una jurisdicción en la aplicación de sus normas locales y prever el número de informes país por país que recibirá localmente, así como de otras jurisdicciones, a través del intercambio automático de información.

Artículo 4. Informe país por país

En este artículo se describe el contenido de los informes país por país. Se establece expresamente que los informes país por país deben presentarse en un formato idéntico al modelo estándar que se establece en el anexo III del Informe de la Acción 13 sobre BEPS, aplicando las definiciones e instrucciones incluidas en dicho informe.

Artículo 5. Plazo de presentación

La Acción 13 del Plan BEPS requiere que el informe país por país se presente a más tardar 12 meses después del último día del ejercicio fiscal de presentación de información del grupo multinacional[65].

Este período extendido reconoce que en algunos casos la versión final de los estados financieros obligatorios y otra información financiera que resulte pertinente para el informe país por país pueden no estar finalizados hasta después de la fecha prevista en algunos países para presentar las declaraciones fiscales[66].

Artículo 6. Uso y confidencialidad del informe país por país

Este artículo establece dos condiciones para obtener y usar el informe país por país: confidencialidad y uso apropiado.

Artículo 7. Sanciones

Normalmente, las leyes locales de la jurisdicción impondrán las sanciones en el caso que las entidades no cumplan con los requisitos de presentación. La ley modelo no incluye disposiciones respecto de las sanciones por falta de cumplimiento de los requisitos de presentación, ya que reconoce que las jurisdicciones pueden elegir aplicar su régimen de sanciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia al requisito de presentar un informe país por país.

Artículo 8. Fecha de entrada en vigor

Define la fecha en que la ley entrará en vigor.

[65] La mayoría de las jurisdicciones permiten 12 meses desde el año en que debe presentarse un informe para presentar el informe PP, con una ley que especifica el idioma consecuente con la propuesta del artículo 5 de la ley modelo incluida en el *Informe de la Acción 13 sobre BEPS*.

[66] Acción 13 sobre BEPS, apartado 31.

3.4.5 Exigibilidad

Con el propósito de asegurar el cumplimiento de la obligación de presentar informes país por país los países pueden considerar la implementación de sanciones en los siguientes casos:

- Omisión por parte de una sociedad matriz última residente de un grupo multinacional grande (u otra entidad que deba presentar información en su país) de presentar un informe país por país ante la administración tributaria local.
- Presentación fuera de término del informe país por país.
- Presentación de un informe país por país incorrecto.

Una opción es imponer una sanción relacionada con la tardanza en hacer una presentación completa, calculada, por ejemplo, mediante referencia a una suma diaria por el período entre a) la fecha límite de presentación y b) la presentación de un informe país por país completo.

Una segunda opción es establecer una sanción basada en una suma fija, o un monto basado en el tamaño del grupo multinacional (por ejemplo, calculando su volumen de negocios mundial consolidado).

En muchos países, el monto de la sanción variará en consonancia con el nivel de culpabilidad. Por ejemplo, un simple error matemático puede significar una sanción más baja que un intento deliberado de modificar las cifras. Algunos países pueden considerar que la presentación deliberada de un informe país por país erróneo constituye un delito penal.

Las disposiciones en materia de sanciones pueden ser específicas para los informes país por país o pueden basarse en sanciones generales existentes cuando no se presenta un informe o cuando este es incorrecto.

3.4.6 Puntos prácticos para la implementación de la presentación de informes país por país

Los informes país por país recibidos por una administración tributaria de una sociedad matriz última o de una sociedad representante nominada de un grupo multinacional (si corresponde) deben intercambiarse con las administraciones tributarias de otras jurisdicciones donde el grupo multinacional tiene entidades residentes o establecimientos permanentes. Para que este proceso sea efectivo, existen dos puntos que pueden plantear dificultades prácticas a los países en desarrollo, a saber: i) tener la tecnología que permita la presentación electrónica de informes y ii) tener la tecnología para intercambiar los informes con los miembros del tratado.

3.4.6.1 Presentación electrónica del informe país por país

Debido a que las jurisdicciones necesitan intercambiar los informes país por país en un formato XML (véase *infra*), es aconsejable que se establezca que los contribuyentes deben utilizar el mismo formato para sus presentaciones. De esta manera, se evita que la administración tributaria tenga que convertir los datos a otro formato, lo que suele requerir muchos recursos.

En el marco del estándar mínimo de la Acción 13, los grupos multinacionales no están obligados a presentar informes país por país utilizando el esquema XML de la OCDE (esquema XML país por país) y, por lo tanto, muchas jurisdicciones han permitido flexibilidad en el formato en el cual se puede presentar un informe país por país. Sin embargo, en virtud del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio de Informes País por País, las autoridades competentes se comprometen a usar el esquema XML país por país para transmitir dichos informes a otras jurisdicciones. Por lo tanto, si se permite que un grupo multinacional presente su informe país por país en un formato alternativo (por ejemplo, en Excel), la administración tributaria/autoridad competente en la jurisdicción está obligada, en efecto, a convertir los informes país por país al formato del esquema XML país por país.

Si bien es posible convertir los formatos alternativos a XML, en la práctica pueden plantearse desafíos técnicos. Asimismo, existen controles de validación dentro del esquema XML país por país para verificar que se hayan completado todos los campos y que se utilice el formato correcto. Estos controles de validación no existen en otros formatos, por lo que también existe el riesgo de que los informes país por país recibidos estén incompletos o en un formato incorrecto.

Los formatos de presentación de informes país por país pueden variar dependiendo de la jurisdicción. Mientras que algunos países requieren que todos los informes país por país se presenten en XML (ya sea el esquema XML país por país de la OCDE o el formato XML de informes nacionales autoelaborados) [67], otros países permiten la presentación en otras formas. A continuación se enumeran algunos ejemplos:

Recuadro 15: Formatos de presentación de informes país por país

Solo XML: Reino Unido, Australia, Islas Caimán.

XML o archivos de valores separados por comas (CSV)[68]: Japón.

XML y presentación de informes país por país en papel: EE. UU., Canadá.

3.4.6.2 Compartir y recibir informes país por país

El intercambio de informes país por país se rige por acuerdos internacionales, como los convenios bilaterales de doble imposición, los AIIT, o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal. A diferencia de ciertos otros tipos de información fiscal, los informes país por país deben intercambiarse en forma automática, en lugar de espontáneamente o previa petición.

[67] Si bien los países tienen la libertad de determinar el formato para la presentación de informes, en función de los formularios o las prácticas que emplean habitualmente, etc. todos deben usar el formato XML país por país de la OCDE para el intercambio.

[68] Un archivo de valores separados por comas (CSV) permite que se guarden los datos en formato de cuadro. El archivo CSV tiene la forma de archivo de texto que contiene información separada por comas, de allí el nombre. Los archivos CSV pueden utilizarse en cualquier programa de hoja de cálculo, como Microsoft Excel, Open Office Calc, o Google Spreadsheets.

El intercambio solo puede hacerse con jurisdicciones con un acuerdo de autoridad competente en vigencia que "operacionalice" el intercambio conforme al acuerdo internacional. Para identificar las jurisdicciones con las cuales se debe intercambiar el informe país por país, la administración tributaria se basará en el cuadro 1 del informe país por país la lista de jurisdicciones en las que el grupo multinacional realiza operaciones. Las administraciones tributarias luego cotejarán esta lista con las jurisdicciones con las que tienen un acuerdo de autoridad competente vigente[69].

La OCDE ha desarrollado un esquema XML para los intercambios intergubernamentales que los países han acordado usar para intercambiar informes país por país por medio de un sistema de transmisión común. La manera en que se realiza el intercambio se describe en detalle en el *Manual para la implementación efectiva de los informes país por país*, preparado por la OCDE. El siguiente recuadro contiene un extracto de dicho manual.

Recuadro 16: El sistema de transmisión común. *Manual para la implementación efectiva de los informes país por país*[70]

A excepción de la transmisión de informes país por país entre miembros de la Unión Europea a través de la CCN [red de comunicación común] de la Unión Europea, los informes país por país se transmitirán en gran medida a través del CTS [sistema de transmisión común]. El CTS es una plataforma electrónica que facilita el intercambio automático de información entre países, en particular la información relativa a la Norma de Información Común, a los informes país por país y a las resoluciones fiscales. El CTS será operado por la OCDE y estará disponible para las jurisdicciones participantes por una cuota anual. El CTS proporcionará una plataforma segura y normalizada para el intercambio automático de información y eximirá a las jurisdicciones individuales del requisito de desarrollar numerosos acuerdos y sistemas bilaterales.

Toda autoridad competente que utilice el CTS deberá familiarizarse con los protocolos específicos asociados con el envío y la recepción de informes país por país a través de esta plataforma. Los usuarios del CTS tendrán acceso al portal CTS que contendrá toda la información pertinente para el uso del CTS, así como información sobre la preparación y el cifrado de los archivos a transmitir.

La información contenida en el Esquema XML país por país se debe preparar y cifrar antes de su transmisión de acuerdo con el procedimiento común de preparación y cifrado de archivos acordado al nivel de la OCDE. En términos generales, el proceso de cifrado para el CTS implica la combinación de claves de cifrado/descifrado privadas y públicas. Las autoridades competentes pueden poner a disposición de otras autoridades competentes una clave pública

[69] La OCDE mantiene una base de datos con todas las relaciones de intercambio bilateral existentes para el intercambio automático de informes país por país entre autoridades tributarias. Véase www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm.

[70] OCDE (2017), *BEPS Acción 13 - Informes país por país: Manual para la implementación efectiva*, Ediciones de la OCDE, París (apartados 92-97), http://www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf.

de cifrado que les permita autenticar y cifrar los archivos que se envíen a la autoridad competente. Cada autoridad competente también mantiene una clave privada que le permite descifrar archivos recibidos a través del CTS.

Mediante el CTS, se generarán automáticamente alertas sobre el estado de la transmisión (cargas y descargas) y se espera que la autoridad competente receptora genere mensajes de estado que indiquen si el archivo recibido contiene alguno de los errores de archivo o de registro acordados. En general, los errores de archivo implican la imposibilidad de la autoridad competente de abrir el archivo y, por lo tanto, normalmente se enviará un mensaje de estado a la autoridad competente remitente con el fin de recibir un nuevo archivo. Los errores a nivel del registro se refieren a cuestiones clave relativas a la calidad de los datos. Cuando la autoridad competente receptora comunique errores a nivel de registro a la autoridad competente remitente, se espera que ésta tome medidas para subsanar cualquier error y facilite a la autoridad competente receptora información nueva o modificada de manera oportuna.

Como parte de su obligación de proteger la confidencialidad de la información contenida en los informes país por país, las autoridades competentes también deberán tomar medidas, cuando proceda, para:

- asegurar la confidencialidad y la custodia de cualquier identificación de acceso, contraseñas y claves de descifrado utilizadas para la transmisión de los informes país por país;

- proteger las computadoras que accedan al sistema de transmisión y asegurar que sólo el personal designado (personal que trabaja con los informes país por país en el desempeño de sus funciones) tenga acceso a los datos;

- garantizar que los informes país por país recibidos de otros países se almacenen de forma segura mientras estén bajo la custodia de la autoridad competente y luego se transmitan de forma segura o se pongan a disposición del personal de evaluación de riesgos de la autoridad fiscal.

En el caso de las autoridades competentes que reciben informes país por país fuera del CTS o de la CCN, la autoridad competente receptora deberá establecer un sistema para notificar a la autoridad competente remitente el estado de entrega de los informes país por país, verificar que se trata del destinatario correcto y notificar a la otra autoridad competente si hay errores o problemas con la calidad de los datos en los informes.

3.4.6.3 Herramientas para la implementación

El siguiente recuadro contiene un resumen de las directrices y las herramientas desarrolladas por la OCDE para ayudar a los países a implementar los requisitos para la presentación de informes país por país.

Recuadro 17: Herramientas de implementación para la presentación de informes país por país

Informe de la Acción 13 sobre BEPS

El *Informe de la Acción 13 sobre BEPS* modifica el capítulo V de las *Directrices de la OCDE*, que contiene orientaciones respecto de la documentación sobre precios de transferencia, incluida la presentación de informes país por país. El informe contiene un conjunto de herramientas de implementación para facilitar la elaboración coherente del informe país por país, que consta de lo siguiente:

- Ley modelo que los países podrán utilizar como base de su legislación nacional para requerir que los grupos multinacionales presenten informes país por país.
- Tres modelos de acuerdos de autoridad competente que pueden utilizarse para facilitar la implementación del intercambio de dichos informes entre administraciones tributarias.

Guía de interpretación para la elaboración de informes país por país

Luego de la publicación del *Informe de la Acción 13 sobre BEPS*, se han planteado numerosos interrogantes respecto del contenido del informe país por país. Se podrá encontrar una guía para las cuestiones interpretativas, actualizada regularmente por la OCDE, en el siguiente documento: *Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país - Acción 13 BEPS*. Estas directrices son actualizadas regularmente por la OCDE[71]y publicadas en su sitio web: http://www.oecd.org/tax/beps/directrices-para-la-elaboracion-y-presentacion-de-informes-pais-por-pais-accion-13-beps.pdf

Informe acerca del uso apropiado del informe país por país

La guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país incluye orientaciones sobre la definición del término "uso apropiado", las consecuencias del incumplimiento de la condición de uso apropiado y los enfoques que pueden utilizar las administraciones tributarias para velar por el uso apropiado de la información del informe país por país.

http://www.oecd.org/ctp/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacion-contenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf

Manual para la implementación efectiva del informe país por país

El documento *BEPS Acción 13 – Informes país por país: Manual para la implementación efectiva* es una guía práctica de los elementos esenciales que los países necesitan tener en cuenta cuando implementan la presentación de informes país por país, incluidas las cuestiones técnicas vinculadas a la presentación, el intercambio y el uso de dichos informes, así como las cuestiones prácticas que las administraciones tributarias deberán tomar en consideración.

[71] Véase el portal del informe país por país: http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting.htm#guidance.

http://www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf

Esquema XML y manual del usuario

Para permitir el intercambio electrónico de los informes país por país, se ha desarrollado y puesto a disposición en el sitio web de la OCDE un formato electrónico estandarizado para el intercambio de informes país por país entre jurisdicciones (el esquema XML PP).

El manual del usuario para el esquema XML PP explica detalladamente qué información debe ser incluida en cada elemento de datos que debe declararse. También contiene directrices acerca de cómo hacer correcciones a los elementos de datos dentro de un archivo.

Ambos archivos se encuentran disponibles en el siguiente enlace:

http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-and-taxpayers.htm

Términos de referencia y metodología para el proceso de revisión por pares
http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-peer-review-documents.pdf

Existen también algunas herramientas para ayudar a los países en desarrollo a evaluar si su legislación y sus prácticas administrativas cumplen con las normas de confidencialidad del Plan BEPS del G-20/OCDE. Estas incluyen los términos de referencia sobre el intercambio de información que establece el estándar mínimo de la confidencialidad[72] y la guía *Garantizando la confidencialidad: Guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales*[73], la cual contiene orientaciones sobre las normas y prácticas que deben aplicarse para asegurar la confidencialidad de la información fiscal intercambiada en el marco de los instrumentos de intercambio de información. Si bien estos documentos han sido elaborados de manera de velar por la confidencialidad de la información recibida de los miembros del tratado sobre intercambio de información, las recomendaciones allí incluidas constituyen las mejores prácticas que se aplicarán de manera similar para cualquier tipo de información recibida por cualquier medio.

[72] Véase el documento Terms of Reference for Exchange of Information (Términos de referencia para el intercambio de información) en: OCDE (2016), *Exchange of Information on Request: Handbook for Peer Reviews 2016 – 2020* (Intercambio de Información a requerimiento: Guía para la revisión por pares 2016 – 2020, tercera edición, OCDE, París, http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf, y OCDE (2018), *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters - Implementation Handbook* (Estándar para el intercambio automático de información financiera en asuntos fiscales – Manual de implementación), segunda edición, OCDE, París, http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-offinancial-account-information-in-tax-matters.htm.

[73] OCDE (2012), *Garantizando la confidencialidad: Guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales*, OCDE, París. http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/informe-garantizando-la-confidencialidad.pdf. Disponible en inglés, francés y español.

3.5 Otros mecanismos para recabar información (Cuestionarios sobre precios de transferencia y solicitudes de información *ad hoc*)

Los cuestionarios sobre precios de transferencia dirigidos son otro de los mecanismos para recabar información que los países utilizan con menor frecuencia y menos sistemáticamente.

En la mayoría de los casos, no es obligatorio que los contribuyentes completen dichos cuestionarios, que pueden emitirse en el marco de lo siguiente:

1. La evaluación de riesgo de un contribuyente específico, en cuyo caso el cuestionario sobre precios de transferencia se solicita luego de que la administración tributaria realice una revisión inicial de la declaración fiscal del contribuyente.

2. Un programa o iniciativa de cumplimiento general dirigido a ciertos grupos de contribuyentes (por ejemplo, contribuyentes que operan en ciertas industrias) y concentrado en áreas de riesgo concretas (por ejemplo, financiación o reestructuración empresarial) como medio para seleccionar a los contribuyentes que serán sometidos a una inspección o para facilitar las inspecciones reales sobre el terreno.

Las solicitudes de información adicional se pueden formular para verificar los precios de transferencia y el análisis complementario del contribuyente, por ejemplo, durante una inspección. Debido a que dichas solicitudes se deberán adaptar, necesariamente, a las circunstancias particulares del caso, y al tipo y rango de la información adicional solicitada, la discusión sobre su contenido no forma parte de esta guía práctica. Las *Directrices de la OCDE* y el manual práctico de la ONU contienen orientaciones para comprender las operaciones vinculadas, así como las contribuciones pertinentes de cada empresa asociada (por ejemplo, sus funciones, activos y riesgos). Asimismo, la *Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia* contiene otros recursos, como el cuestionario de análisis funcional (en el apéndice 1).

3.5.1 Funciones de los cuestionarios sobre precios de transferencia y las solicitudes de información *ad hoc*

Los cuestionarios sobre los precios de transferencia pueden cumplir diferentes funciones:

- Pueden utilizarse para realizar evaluaciones y análisis de los riesgos a nivel industrial o sectorial. En dichos casos, el cuestionario normalmente apuntará a ciertos grupos de contribuyentes y se concentrará en áreas de riesgo concretas como medio para seleccionar a los contribuyentes para las inspecciones o para facilitar las inspecciones reales sobre el terreno.
- Pueden solicitarse, tanto al comienzo de la inspección como durante esta, para suministrar información adicional a los inspectores fiscales.
- Pueden solicitarse para determinar si el contribuyente ha mantenido la documentación adecuada.

Por lo general, las solicitudes de información *ad hoc* se utilizan para complementar la información existente que la administración tributaria ya tiene a disposición durante el curso de una inspección.

Dichas solicitudes de información se realizan con frecuencia para verificar el análisis de los precios de transferencia del contribuyente, incluido el análisis funcional que respalda la determinación de precios de transferencia de plena competencia.

3.5.2 Formato y contenido

Las preguntas formuladas en los cuestionarios sobre los precios de transferencia o las solicitudes de información *ad hoc* dependerán de su propósito.

3.5.3 Marco regulatorio

Por lo general, los cuestionarios sobre los precios de transferencia y las solicitudes de información *ad hoc* están sujetos a las normas existentes en materia de contabilidad y de recopilación de información.

3.5.4 Plazos

Los cuestionarios sobre los precios de transferencia pueden ser solicitados en cualquier momento, dependiendo de su fin, como se señaló *supra*. Por ejemplo, los cuestionarios de inspecciones pueden solicitarse a una categoría de contribuyentes como parte de una evaluación de riesgos, por sector. Alternativamente, pueden solicitarse a un contribuyente individual como parte de una revisión inicial de la declaración fiscal del contribuyente, o después de dicha revisión.

Generalmente, las solicitudes de información *ad hoc* se formulan durante una inspección.

3.5.5 Exigibilidad

En los casos en que sea obligatorio completar un cuestionario, pueden aplicarse sanciones cuando se omita su presentación. Asimismo, el incumplimiento de las solicitudes válidas de información durante una inspección puede incidir en las sanciones que se apliquen por ajustes de precios de transferencia. Por ejemplo, se puede considerar que dicho incumplimiento constituye una "falta de cooperación".

En algunos otros casos, un cuestionario no sería obligatorio y, por lo tanto, no estará sujeto a sanciones.

El régimen de sanciones que puede aplicarse a las solicitudes de información *ad hoc* dependerá del modo en que dichas solicitudes se incorporen en la legislación nacional y en las reglamentaciones complementarias. En general, se requiere la respuesta de un contribuyente dentro de un período de tiempo específico, y se aplican sanciones si el contribuyente no cumple con este requisito. A menudo, las respuestas a cualquier solicitud de información *ad hoc* durante una inspección serán pertinentes a las sanciones que se aplicarán en caso de efectuarse, en última instancia, un ajuste de inspección. Por ejemplo, un contribuyente que responde plenamente y dentro de plazos razonables a dichas solicitudes durante una inspección puede estar sujeto a un nivel más bajo de sanciones que otro contribuyente que colaboró en menor medida.

3.5.6 Confidencialidad

La información suministrada a las autoridades tributarias en los cuestionarios sobre los precios de transferencia o en las solicitudes de información *ad hoc* estará sujeta al mismo nivel de confidencialidad que se aplica a las declaraciones fiscales y a otra información del contribuyente.

PARTE IV. CONCLUSIONES

La documentación sobre precios de transferencia es un componente integral de la administración de cualquier régimen de precios de transferencia. En particular, la adopción de estudios sobre precios de transferencia (detallados en la sección 3.3) puede ayudar a mejorar significativamente el cumplimiento de los contribuyentes y la eficacia de la inspección.

Asimismo, existen sólidos argumentos en favor de que los países en desarrollo adopten las declaraciones o los formularios de precios de transferencia (detalladas en la sección 3.2) y los informes país por país. No obstante, se reconoce que existe la posibilidad de que la asignación de recursos para implementar estas medidas no refleje las necesidades inmediatas y las prioridades en materia de políticas de algunas jurisdicciones de capacidad limitada.

En la guía práctica también ha quedado demostrado que, con excepción de la presentación de informes país por país, existen marcadas diferencias en la manera en que los países enfocan diversos aspectos de la documentación sobre precios de transferencia. Estas incluyen la forma y el contenido de la legislación y las reglamentaciones; la cantidad y el tipo de directrices; la simplificación para contribuyentes y operaciones más pequeños; el contenido y el formato de los estudios sobre precios de transferencia y los plazos de presentación, y las sanciones. Los países adoptan, legítimamente, los enfoques de estas cuestiones que se adaptan mejor a sus circunstancias y sus preferencias en materia de políticas.

No obstante, las administraciones tributarias y los contribuyentes disponen de beneficios cuando las jurisdicciones adoptan un cierto grado de coherencia en sus enfoques. La adopción de requisitos similares para los estudios de precios de transferencia y para las declaraciones de precios de transferencia, lo que permite que los contribuyentes utilicen el mismo formato para presentar las declaraciones, o que al menos recaben la misma información en varias jurisdicciones, puede reducir los costos de cumplimiento del contribuyente y, al mismo tiempo, mejorar el cumplimiento. Con ese fin, el archivo maestro y el archivo local elaborados conforme a la Acción 13 del Plan BEPS contienen una plantilla modelo. En particular, la presentación de un archivo maestro en los países en desarrollo debería tener un costo marginal bajo, debido a que, para muchas EMN, dicho archivo ya existiría dentro del grupo multinacional.

Con respecto a la presentación de informes país por país, la coherencia internacional es esencial. De hecho, la "coherencia" es un elemento del estándar mínimo del Plan BEPS. Los miembros del Marco Inclusivo se comprometen a adoptar el estándar y acuerdan someterse a un proceso de revisión por pares. No obstante, existe la posibilidad de realizar alguna modificación respecto de la redacción y la forma de implementar la ley, y en cuestiones administrativas, como las sanciones por no presentar información.

Sin duda, la presentación de informes país por país puede brindar información muy valiosa para los países en desarrollo. En la sección 3.4.1.1, *supra*, se señala, sin embargo, que los mecanismos y condiciones para acceder a los informes país por país (respecto de las filiales y los establecimientos permanentes de EMN extranjeras) pueden ser muy complicados para muchos países en desarrollo. Esto se puede solucionar asignando prioridad a la implementación de los mecanismos necesarios de intercambio internacional, con el apoyo de organizaciones regionales e internacionales. Los países en desarrollo y las organizaciones internacionales y regionales deben

hacer un seguimiento de la eficacia de la presentación de informes país por país con el objeto de contribuir a la revisión de esta medida, por parte del Marco Inclusivo, en 2020.

ANEXO 1

Ejemplos ilustrativos: declaraciones anuales de precios de transferencia

País	Nombre del formulario	Sitio web
Canadá	T106 Formulario resumido Information Return of Non-arm's Length Transactions with Non-residents (Presentación de información de operaciones contrarias al principio de plena competencia con no residentes) **(Inglés)**	https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/migration/cra-arc/E/pbg/tf/t106/t106-10-17e.pdf
	Parte II - T106-1 Conjunto de formularios Formulario para personas/sociedades declarantes e información **(Inglés)**	https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/migration/cra-arc/E/pbg/tf/t106/pdf/t106-1-17e.pdf
	T106 Formulario resumido Information Return of Non-arm's Length Transactions with Non-residents (Presentación de información de operaciones contrarias al principio de plena competencia con no residentes) **(Francés)**	https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/t106/t106-10-17f.pdf
	Parte II - T106-1 Conjunto de formularios Formulario para personas/sociedades declarantes e información	https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/t106/pdf/t106-1-17f.pdf

	(Francés)	
Colombia[74]	Declaración informativa de precios de transferencia (Formulario 120)	https://www.dian.gov.co/atencionciudadano/formulariosinstructivos/Formularios/2019/Formulario_120_2019.pdf
	Parte II - Declaración informativa de precios de transferencia (Formulario 120) Formato 1125	https://www.dian.gov.co/normatividad/Proyectosnormas/Anexo%20Proyecto%20Resoluci%C3%B3n%20000000%20de%2018-06-20181.pdf

[74] Solo disponible en español

ANEXO 2

Ejemplos ilustrativos: Normas nacionales en materia de documentación sobre precios de transferencia

1. Canadá (enfoques de amplias facultades de acceso a la información)

Inspecciones

231.1 1) Una persona autorizada puede, en cualquier momento razonable, por cualquier motivo relacionado con la administración o con la aplicación de esta Ley,

a) inspeccionar, auditar o examinar los libros y los registros de un contribuyente y cualquier documento del contribuyente o de cualquier otra persona que se relacione o que pueda relacionarse con la información que se encuentre o que debería encontrarse en los libros o en los registros del contribuyente o con cualquier monto adeudado por el contribuyente en virtud de esta Ley;
b) examinar la propiedad que se encuentre en el inventario de un contribuyente y cualquier propiedad o proceso del contribuyente o de cualquier otra persona, o asunto relacionado con ella, cuyo examen pueda ayudar a la persona autorizada a determinar la exactitud del inventario del contribuyente o a verificar la información que se encuentra o que debería encontrarse en los libros o registros del contribuyente o cualquier monto adeudado por el contribuyente en virtud de esta Ley.

Y, con ese fin, la persona autorizada,

c) sujeto a la subsección 231.1 2), puede entrar en las instalaciones o en el lugar donde se lleve a cabo cualquier negocio, donde se almacene cualquier bien, donde se realice cualquier actividad relacionada con cualquier negocio o con cualquier libro o registro en el que estos se contabilicen o deberían contabilizarse;
d) puede solicitar al propietario o al administrador de la propiedad o del negocio y a cualquier otra persona que se encuentre en las instalaciones o en el lugar, que le brinde toda la asistencia razonable y que responda todas las preguntas apropiadas relacionadas con la administración o la aplicación de esta Ley y, con ese fin, puede solicitar al propietario o al administrador que concurran a las instalaciones o al lugar con la persona autorizada.

Requisito de suministrar documentos o información

231.2 1) Independientemente de lo establecido en cualquier otra disposición de esta Ley, el Ministro podrá, sujeto a la subsección 2), para cualquier fin relacionado con la administración o con la aplicación de esta Ley (incluida la cobranza de cualquier monto adeudado por cualquier persona en virtud de esta Ley), de un acuerdo internacional registrado o, para mayor certeza, de un tratado fiscal con otro país, por medio de notificación personal o por correo registrado o certificado, requerir que cualquier persona suministre, dentro del plazo razonable estipulado en la notificación,

a) cualquier información o información adicional, incluida una declaración de ingresos o una declaración complementaria, o

b) cualquier documento.

Orden de cumplimiento

231.7 1) En caso de una solicitud resumida por parte del Ministro, un juez, sin perjuicio de lo establecido en la subsección 238 2), puede ordenarle a una persona que proporcione el acceso, la asistencia, la información o los documentos solicitados por el Ministro conforme a la sección 231.1 o 231.2, si el juez considera

a) que, conforme a la sección 231.1 o 231.2, la persona deberá proporcionar el acceso, la asistencia, la información o la documentación, y esta no lo ha hecho;
b) en caso de tratarse de información o de un documento, que la información o el documento no está protegido por el secreto profesional (dentro del significado de la subsección 232 1)).

http://laws.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/page-255.html#docCont

2. Ley sobre los estudios acerca de precios de transferencia de Georgia

Las disposiciones generales sobre los estudios acerca de precios de transferencia se describen en los artículos 127 6) y 129 3) de la ley tributaria, y se imparten orientaciones más detalladas en un decreto del Ministro de Finanzas (instrucciones sobre precios de transferencia internacionales). La ley contiene disposiciones más generales, así como una disposición que permite delegar la legislación en el futuro.

Legislación primaria

En el artículo 127 6) sobre la aplicación de precios de transferencia se establece explícitamente que "a los fines de este capítulo, el Ministro de Finanzas determinará los criterios que deben cumplirse para considerar que el valor de una operación sujeta a examen es el valor de mercado".

Artículo 129 3). Los métodos de precios de transferencia y su aplicación, la evaluación de la comparabilidad de operaciones independientes, la norma para hacer correcciones, la información que las partes de la operación deben suministrar a las autoridades tributarias, las listas de documentación, … serán determinados por orden del Ministro de Finanzas.

Legislación secundaria

(Decreto 423 del Ministro de Finanzas, 18 de diciembre de 2013)

Capítulo IV

Documentación sobre Precios de Transferencia

Artículo 17 Documentación sobre Precios de Transferencia

1. A los fines del artículo 129 1) del Centro Tributario de Georgia, se considerará que una solicitud del Servicio Tributario de brindar una explicación respecto de los fundamentos

aplicados por la empresa para considerar que sus ganancias son coherentes con el principio de mercado se ha cumplido:

a. cuando la empresa de Georgia preparó la documentación sobre los precios de transferencia de acuerdo con este artículo;

b. cuando la documentación se suministre al Servicio Tributario dentro de los 30 días calendario de haber recibido la solicitud por escrito.

2. La documentación sobre los precios de transferencia debe incluir:

a. Una breve reseña de las operaciones comerciales de las empresas de Georgia, incluyendo un análisis de los factores económicos que afectan los precios de sus productos y servicios.

b. Una descripción de la estructura organizativa corporativa de las empresas de Georgia que abarque a todas las partes que puedan ser pertinentes para las operaciones vinculadas sujetas a análisis.

c. Una descripción de la operación sujeta a análisis, incluido un estudio de los factores de comparabilidad especificados en el artículo 5 de estas instrucciones, e información detallada sobre la política del grupo en materia de precios de transferencia (si corresponde).

d. Una descripción del método de precios de transferencia seleccionado y una explicación de la razón por la cual se seleccionó (de acuerdo con el artículo 8 de estas instrucciones).

e. Un análisis de comparabilidad, que incluya una descripción de las operaciones no vinculadas comparables que se utilizaron; una explicación de la razón por la cual se rechazó cualquier potencial operación interna no vinculada comparable (si corresponde); detalles acerca del proceso de búsqueda de comparables externos (si corresponde); la evaluación de la comparabilidad de las operaciones vinculadas y las operaciones no vinculadas comparables (con referencia a los factores de comparabilidad especificados en el artículo 5 de estas instrucciones), y una descripción de todo ajuste de comparabilidad que se hubiera efectuado.

f. Una explicación acerca del análisis económico y las proyecciones en los que se han basado para desarrollar la metodología de precios de transferencia.

g. Detalles acerca de cualquier acuerdo anticipado de precios de transferencia o decisiones anticipadas pertinentes a las operaciones vinculadas.

h. Una conclusión respecto del cumplimiento con el principio de mercado y, si corresponde, cualquier ajuste hecho por la empresa de Georgia a sus precios de transferencia/ingresos imponibles para los ejercicios pertinentes a fin de asegurar el cumplimiento con el principio de mercado.

i. Cualquier otra información que pudiera tener un impacto sustancial en la determinación del cumplimiento de las empresas de Georgia con el principio de mercado respecto de las operaciones vinculadas.

3. Se considerará que las empresas de Georgia que tengan un volumen de negocios inferior a GEL 8 000 000 durante un ejercicio fiscal, cumplen con las obligaciones documentales, incluso cuando las operaciones externas comparables identificadas de acuerdo con el análisis mencionado en el párrafo 2 subpárrafo "e" de este artículo solo se actualicen cada tres años, siempre y cuando no se hubieran producido cambios sustanciales en los negocios de las empresas de Georgia, las operaciones comerciales de los comparables o las circunstancias económicas pertinentes.

4. La documentación sobre precios de transferencia se puede presentar en georgiano o en inglés. No obstante, ante una petición del Servicio Tributario, debe presentarse una traducción al georgiano de los documentos en inglés, asumiendo el costo la empresa de Georgia.

5. La documentación sobre precios de transferencia puede ser entregada en formato electrónico o en papel.

ANEXO 3

Ejemplo – Regímenes de exenciones (estudios sobre precios de transferencia)

Régimen de exenciones de Singapur para estudios sobre precios de transferencia (documentación)

El IRAS (la Administración Tributaria Interna de Singapur) no requiere que los contribuyentes preparen documentación sobre precios de transferencia en las siguientes situaciones [sin embargo, deben mantenerse los registros comerciales usuales para las operaciones]:

a) Cuando el contribuyente realiza operaciones con una parte asociada en Singapur y dichas operaciones locales (sin tener en cuenta los préstamos de partes asociadas) están sujetas a las mismas tasas fiscales de Singapur para ambas partes.
b) Cuando un préstamo local asociado es provisto entre un contribuyente y una parte asociada en Singapur y el prestamista no se dedica al negocio de los préstamos.
c) Cuando el contribuyente aplica un margen de beneficio del 5 % para servicios de rutina en relación con las operaciones de la parte asociada involucrada.
d) Cuando el contribuyente aplica el margen indicativo para los préstamos de partes asociadas de acuerdo con la práctica administrativa establecida en el apartado 13.27.
e) Cuando las operaciones de la parte asociada están cubiertas por un AAC. En dicha situación, el contribuyente mantendrá los documentos pertinentes con el propósito de preparar el informe anual de cumplimiento para demostrar que cumple con los términos del acuerdo y que las suposiciones esenciales siguen siendo válidas.
f) Cuando el valor o la cantidad de operaciones de la parte asociada (sin incluir el valor o la cantidad indicados desde los subapartados a) hasta e)) divulgados en las cuentas financieras del ejercicio en curso no superen el límite mínimo indicado en el siguiente cuadro:

Categoría de las operaciones de la parte asociada	**Límite mínimo (SGD) por ejercicio financiero**
Adquisición de bienes a todas las partes asociadas	15 millones
Venta de bienes a todas las partes asociadas	15 millones
Préstamos adeudados a todas las partes asociadas	15 millones
Préstamos adeudados por todas las partes asociadas	15 millones
Toda otra categoría de operaciones de partes asociadas (por ejemplo, ingresos y gastos por concepto de servicios, alquileres, regalías y garantías)	1 millón, por categoría de operación

IRAS, 2017, apartado 6.19.

ANEXO 4

Contenido del archivo maestro (según se consigna en el anexo I del capítulo V de las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia*)

En el archivo maestro debe consignarse la siguiente información:

Estructura organizativa

- Organigrama que ilustre la estructura jurídica y la propiedad del capital de la EMN, así como la localización geográfica de las entidades operativas.

Descripción del negocio o negocios de la EMN

- **Descripción general por escrito del negocio de la EMN, indicando**:
  - Principales factores impulsores de los beneficios empresariales;
  - Una descripción de la cadena de suministro de los cinco principales productos y/o servicios del grupo en términos de volumen de negocios, así como cualesquiera otros productos o servicios que representen más del 5 % de la cifra de negocios del grupo. La descripción requerida podrá presentarse en forma de gráfico o diagrama;
  - Una lista y breve descripción de los acuerdos significativos de prestación de servicios entre miembros del grupo multinacional, distintos de los servicios de investigación y desarrollo (I+D), en particular una descripción de las capacidades de los principales centros que presten servicios significativos y de las políticas sobre precios de transferencia utilizadas para repartir los costos de los servicios y determinar los precios a pagar por los servicios intragrupo;
  - Una descripción de los principales mercados geográficos de los productos y servicios del grupo que se mencionan en el segundo punto precedente;
  - Un breve análisis funcional por escrito en el que se expongan las principales contribuciones a la creación de valor por cada una de las entidades del grupo, es decir, las funciones desempeñadas, los riesgos sustanciales asumidos y los activos significativos utilizados;
  - Una descripción de las principales operaciones de reestructuración empresarial, adquisiciones y desinversiones que hayan tenido lugar durante el ejercicio fiscal.

Intangibles de la EMN (tal como se definen en el capítulo VI de estas Directrices)

- Una descripción general de la estrategia global de la EMN en lo que respecta al desarrollo, propiedad y explotación de intangibles, incluida la localización de los principales centros de I+D y la ubicación de la dirección de I+D.
- Una lista de los intangibles o conjuntos de intangibles del grupo multinacional que sean significativos a efectos de precios de transferencia y de las entidades que sean sus propietarios legales.

- Un listado de los acuerdos significativos sobre intangibles celebrados entre empresas asociadas concretas, en particular los acuerdos de reparto de costos, los acuerdos de servicios de investigación principal y los acuerdos sobre licencias.
- Una descripción general de las políticas del grupo sobre precios de transferencia en relación con I+D e intangibles.
- Una descripción general de cualesquiera transmisiones relevantes de derechos sobre intangibles efectuadas entre empresas asociadas durante el ejercicio fiscal de que se trate, con indicación de las entidades, países y retribuciones correspondientes.

Actividades financieras intragrupo de la EMN

- Una descripción general del modo en que se financia el grupo, en particular los acuerdos significativos de financiación con entidades prestamistas no asociadas.
- La identificación de los miembros del grupo multinacional que desempeñen una función de financiación centralizada, con indicación del país de constitución y la sede de la dirección efectiva de dichas entidades.
- Una descripción general de las políticas de la EMN sobre precios de transferencia en lo que respecta a los acuerdos de financiación entre empresas asociadas.

Posiciones financieras y fiscales de la EMN

- Los estados financieros anuales consolidados de la EMN correspondientes al ejercicio fiscal de que se trate, si hubieran sido formulados por otras razones, sea a efectos de información financiera, regulatorios, de gestión interna, tributarios u otros fines.
- Una lista y una breve descripción de los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia (APV) unilaterales del grupo multinacional.

Contenido del archivo local (según se consigna en el anexo II del capítulo V de las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia*)

En el archivo local debe consignarse la siguiente información:

Entidad local:

- Una descripción de la estructura de gestión de la entidad local, un gráfico de la organización local y una indicación de las personas de las que depende jerárquicamente la dirección local y los países en que dichas personas tienen sus oficinas principales.
- Una descripción detallada de las actividades y estrategia de negocio de la entidad local, indicando si la entidad local ha participado o se ha visto afectada por reestructuraciones empresariales o transmisiones de intangibles en el año en curso o en el inmediatamente anterior, así como una explicación de los aspectos de tales operaciones que afectan a la entidad local.
- Principales competidores.

Operaciones vinculadas

Para cada categoría significativa de operaciones vinculadas en las que participe la entidad, se debe proporcionar la siguiente información:

- Una descripción de las operaciones vinculadas fundamentales (p. ej. Adquisición de servicios de fabricación, compras de bienes, prestación de servicios, préstamos, garantías financieras y de ejecución, licencias de activos intangibles, etc.) y el contexto en el que dichas operaciones tienen lugar.
- El importe de los pagos y cobros intragrupo por cada categoría de operaciones vinculadas que afecten a la entidad local (es decir, pagos y cobros por productos, servicios, cánones o regalías, intereses, etc.), desglosados por la jurisdicción fiscal del pagador o beneficiario extranjero.
- Una identificación de las empresas asociadas participantes en cada categoría de operaciones vinculadas y la relación existente entre ellas.
- Copias de todos los contratos intragrupo significativos celebrados por la entidad local.
- Un análisis detallado funcional y de comparabilidad sobre el contribuyente y las empresas asociadas pertinentes para cada categoría documentada de operaciones vinculadas, incluyendo los cambios habidos con respecto a años anteriores.
- Una indicación del método de precios de transferencia más adecuado para la categoría de operación y las razones de seleccionar dicho método.
- Indicación de la empresa asociada seleccionada como parte analizada, si procede, y una explicación de los motivos de dicha elección.
- Un resumen de las hipótesis sustanciales adoptadas para aplicar la metodología de precios de transferencia.
- Si procede, una explicación de los motivos de realizar un análisis plurianual.

- Una lista y descripción de una selección de operaciones no vinculadas comparables (internas o externas), en su caso, e información sobre los indicadores financieros de empresas independientes que hayan servido de base al análisis de precios de transferencia, así como una descripción de la metodología para la búsqueda de comparables y la fuente de la que procede dicha información.
- Una descripción de cualesquiera ajustes de comparabilidad efectuados, indicando si tales ajustes se han practicado sobre los resultados de la parte analizada, sobre las operaciones no vinculadas comparables o sobre ambos elementos.
- Una exposición de las razones por las que se concluye que el precio de las operaciones en cuestión se atiene al principio de plena competencia conforme al método de precios de transferencia elegido.
- Un resumen de la información financiera utilizada para aplicar la metodología de precios de transferencia.
- Una copia de los APV existentes unilaterales y multilaterales, así como de otros acuerdos previos entre la Administración y el contribuyente en los que la jurisdicción fiscal local no sea parte y que se refieran a las operaciones vinculadas antes descritas.

Información financiera

- Estados financieros anuales de la entidad local correspondientes al ejercicio fiscal de que se trate. Si existen estados financieros auditados, deberán presentarse y, en caso contrario, deberán aportarse los actuales estados financieros sin auditar.
- Apéndices informativos y de asignaciones que muestren la forma en que los datos financieros utilizados para aplicar el método de precios de transferencia están relacionados con los estados financieros anuales.
- Apéndices resumen con los datos financieros relevantes de los comparables utilizados en el análisis y las fuentes de las que proceden esos datos.

ANEXO 5

Archivo maestro y archivo local: Obligación de presentación de información en países seleccionados

País	Plazo para la presentación del archivo maestro/archivo local	Requisito en materia de idioma local
Argentina	**Archivo local**: debe presentarse en el curso de los ocho meses siguientes a la finalización del ejercicio económico (tres meses antes de la presentación de la declaración del impuesto a las sociedades).	Español
Australia	**Archivo maestro:** debe presentarse en el curso de los 12 meses siguientes a la finalización del ejercicio económico. **Archivo local**: sin requisito obligatorio para la presentación.	Inglés
Austria	**Archivo maestro/local:** deben presentarse en el curso de 30 días previa petición (solo se puede solicitar después de la presentación de la declaración fiscal).	Alemán o inglés
Bélgica	**Archivo maestro:** debe presentarse en el curso de los 12 meses siguientes a la finalización del ejercicio económico de la sociedad matriz última del grupo de empresas multinacionales. **Archivo local:** debe presentarse junto con la declaración del impuesto sobre la renta.	Holandés, inglés, francés o alemán
China	**Archivo maestro:** debe prepararse en el curso de los 12 meses siguientes a la finalización del ejercicio económico de la sociedad matriz última del grupo de empresas multinacionales. **Archivo local:** debe prepararse antes del 30 de junio siguiente al ejercicio en cuestión. Debe presentarse dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que se solicite.	Chino
Colombia	**Archivo maestro/local:** deben presentarse en el curso del ejercicio siguiente, tres o cuatro meses después de la fecha de presentación de la declaración del impuesto sobre la renta de las sociedades.	**Archivo maestro:** español o inglés **Archivo local**: español
Dinamarca	**Archivo maestro/local:** deben presentarse dentro de los 60 días siguientes a la fecha en que se solicite.	Danés, sueco, noruego o inglés

Eslovaquia	**Archivo maestro/local:** deben presentarse dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se solicite.	Eslovaco (en caso de solicitarse, también se acepta inglés, alemán o francés)
España	**Archivo maestro/local:** deben prepararse antes del plazo para la presentación de la declaración del impuesto a las sociedades. Deben presentarse previa petición.	Español o inglés
Finlandia	**Archivo maestro/local:** deben presentarse dentro de los 60 días siguientes a la fecha en que se solicite (no pueden solicitarse antes de los seis meses de la finalización del período contable).	Finlandés, sueco o inglés
Japón	**Archivo maestro:** debe presentarse en el curso de un año siguiente a la finalización del ejercicio económico de la sociedad matriz última del grupo de empresas multinacionales. **Archivo local:** sin requisito para la presentación.	**Archivo maestro**: japonés o inglés[75]. **Archivo local**: japonés
México	**Archivo maestro/local:** debe presentarse en el curso de los 12 meses siguientes a la finalización del ejercicio económico.	**Archivo maestro:** español o inglés **Archivo local**: español
Países Bajos	**Archivo maestro/local:** deben incluirse en los registros del contribuyente dentro del plazo estipulado para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta de las sociedades.	Holandés o inglés
Polonia	**Archivo maestro/local:** deben prepararse antes del plazo para la presentación de la declaración del impuesto a las sociedades[76]. Deben presentarse dentro de los 7 días siguientes a la fecha en que se solicite.	Polaco
Rusia	**Archivo maestro/local:** deben presentarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se solicite (no pueden solicitarse antes de los 15 meses posteriores a la finalización del ejercicio).	Ruso
Singapur	**Archivo maestro/local:** deben presentarse dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que se solicite.	Inglés

[75] Se puede requerir una traducción al japonés del archivo maestro presentado en inglés.

[76] Los contribuyentes están obligados a presentar una declaración con respecto a la elaboración de la documentación sobre precios de transferencia ante la oficina tributaria.

Suecia	**Archivo maestro/local:** debe prepararse al momento de la presentación de la declaración anual de impuestos sobre la renta de la entidad matriz del grupo. **Archivo local**: debe prepararse al momento de la presentación de la declaración anual de impuestos sobre la renta.	Sueco, danés, noruego o inglés
Turquía	**Archivo maestro/local:** deben presentarse antes del cierre del segundo mes siguiente a la fecha de presentación de la declaración del impuesto sobre la renta de las sociedades.	Turco
Vietnam	**Archivo maestro/local:** deben prepararse antes de la fecha de presentación de la declaración del impuesto sobre la renta de las sociedades (90 días después de la finalización del ejercicio fiscal). Deben presentarse dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se solicite.	Vietnamita

ANEXO 6

Modelo de legislación primaria para la implementación de las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia

A continuación se incluye un ejemplo de un conjunto de disposiciones que permite establecer un régimen específico de documentación sobre precios de transferencia. Estas disposiciones son de índole general y se enuncian en forma de disposiciones legales simplificadas. Es importante señalar que en ellas no se tienen en cuenta las circunstancias individuales de ningún sistema tributario en particular. Por ejemplo, en muchos sistemas las sanciones por concepto de documentación o ajustes en materia de precios de transferencia se integran con las sanciones administrativas y penales en general. En última instancia, en el marco jurídico para un régimen de documentación sobre precios de transferencia en un país determinado, se debería tener en cuenta el marco existente, así como la tradición legal y el sistema jurídico específicos del país en cuestión. Asimismo, no es necesario que la ley general contenga los requisitos más detallados (por ejemplo, el formato de la documentación exigida), los que pueden incluirse en reglamentaciones subyacentes. El marco jurídico general puede servir, sencillamente, para respaldar la obligación de mantener documentación sobre precios de transferencia.

1. Documentación exigida

1) Si el valor total de las operaciones vinculadas en las que una persona es parte supera [límite mínimo], esa persona:

   a) debe preparar, mantener y, ante una solicitud del Comisionado General, entregar documentación contemporánea que contenga:

      i) un archivo maestro como se establece en el párrafo 1 del apéndice 1;

      ii) un archivo local como se establece en el párrafo 2 del apéndice 1, y

   b) debe presentar, junto con su declaración anual de impuestos, un formulario de declaración anual de precios de transferencia en el formato establecido por el Comisionado General.

2) Además de la obligación en el marco de la subsección 1), una persona debe preparar y presentar un informe país por país de conformidad con [el artículo 2 de la ley modelo relacionada con el informe país por país; véase Acción 13 sobre BEPS – Informe final 2015].

3) Por documentación contemporánea se entiende la documentación y la información preparadas hasta el último día, inclusive, para presentar la declaración fiscal correspondiente a un ejercicio conforme se establece en la ley tributaria en la que se basa la persona para determinar el monto de los ingresos, las ganancias, las deducciones, los beneficios o las pérdidas derivados de operaciones vinculadas en las que el contribuyente sea parte con respecto a ese ejercicio.

4) Las obligaciones documentales de una persona en el marco de la presente sección son adicionales a las obligaciones de llevar registros que se aplican a dicha persona en virtud de la ley tributaria.

2. Presentación de la documentación y el informe país por país

1) Dentro de los 30 días siguientes a una notificación cursada por escrito por el Comisionado General, una persona debe proporcionar a dicho Comisionado la documentación preparada de conformidad con la sección 1 1) a).

2) Una persona debe presentar al Comisionado General un informe país por país preparado de conformidad con la sección 1 2), antes de la fecha, inclusive, especificada en [el artículo 5 de la ley modelo relacionada con el informe país por país; véase Acción 13 sobre BEPS – Informe final 2015].

3. Carga de la prueba

1) Sujeto a la subsección 2), la carga de la prueba recae en el contribuyente, quien debe demostrar, con el mayor grado de probabilidad, que la determinación del monto de los ingresos, las ganancias, las deducciones, los beneficios o las pérdidas derivados de operaciones vinculadas en las que el contribuyente sea parte es congruente con el principio de plena competencia.

2) En los casos en que el contribuyente ha cumplido plenamente con una solicitud recibida del Comisionado General en virtud de la sección 2 1) y cumple en todo otro respecto con todas las otras solicitudes conexas en el marco de una inspección fiscal, la carga de la prueba recae en el Comisionado General, quien debe demostrar, con el mayor grado de probabilidad, que la determinación del monto de los ingresos, las ganancias, las deducciones, los beneficios o las pérdidas derivados de operaciones vinculadas en las que el contribuyente sea parte no es congruente con el principio de plena competencia.

4. Facultad del Comisionado General de solicitar información adicional

La obligación de una persona de suministrar documentación en virtud de la sección 2 se establece independientemente de la facultad del Comisionado General de solicitar la información adicional que se considere necesaria en el marco de una inspección fiscal.

5. Sanciones por incumplimiento de la obligación de mantener la documentación

1) Una persona que no prepare ni mantenga la documentación como se establece en la sección 1 1) a) estará sujeta a una multa de hasta el 2 % del valor total de las operaciones vinculadas en las que esa persona sea parte y en cuyo respecto la información exigida no se haya preparado ni mantenido.

2) Como alternativa a la aplicación de una sanción en virtud de la sección 5 1), una persona que no prepara ni mantiene documentación de conformidad con lo

establecido en la sección 1 1) a) comete un delito y podrá ser condenada a pagar una multa de hasta [USD•].

6. Omisión de presentar documentación o el informe país por país

1) Una persona:

a) que no proporcione al Comisionado General la documentación solicitada en virtud de la sección 2 1), o

b) que no presente un informe país por país u otro documento de conformidad con lo establecido en la ley tributaria,

deberá pagar:

c) una multa de hasta:

i) [USD•] en relación con un incumplimiento mencionado en la subsección 1) a);

ii) [USD•] en relación con un incumplimiento mencionado en la subsección 1) b).

d) una multa adicional por cada día que continúe el incumplimiento, de:

i) [USD•] en relación con un incumplimiento mencionado en la subsección 1) a);

ii) [USD•] en relación con un incumplimiento mencionado en la subsección 1) b).

2) Como alternativa a la aplicación de una sanción en virtud de la sección 6 1), una persona que no proporciona documentación ni presenta un informe país por país u otro documento mencionado en la subsección 1) comete un delito y podrá ser condenada a pagar una multa de hasta [USD•].

7. Sanción por concepto de ajuste fiscal

1) Esta sección se aplica en los siguientes casos:

a) Cuando una persona efectúa una declaración ante las autoridades tributarias que es incorrecta o inadecuada en algún aspecto sustancial en

lo que concierne a la determinación del monto de los ingresos, las ganancias, las deducciones, los beneficios o las pérdidas derivados de operaciones vinculadas en las que el contribuyente sea parte, u omite incluir en esa declaración realizada ante las autoridades tributarias alguna cuestión o cosa sin la cual la declaración es incorrecta o inadecuada en algún aspecto sustancial.

b) En consecuencia:

i) la obligación tributaria de la persona, o de cualquier otra persona, calculada sobre la base de la declaración es menor de lo que hubiera sido si la declaración no hubiese sido incorrecta o inadecuada (en esta sección, la diferencia se denomina "ajuste por concepto de obligación tributaria"), o

ii) la pérdida tributaria de la persona, o de cualquier otra persona, calculada sobre la base de la declaración es mayor de lo que hubiera sido si la declaración no hubiese sido incorrecta o inadecuada (en esta sección, la diferencia se denomina "ajuste por concepto de pérdida tributaria").

2) Sujeto a las subsecciones 3), 4) y 5), una persona a quien se aplique esta sección será responsable del pago de una multa por concepto de ajuste fiscal, que será equivalente:

a) Cuando la declaración u omisión se efectuó de manera deliberada o imprudente, al monto que resulte mayor entre:

i) el 4 % del valor total de las operaciones vinculadas en las que esa persona sea parte y en cuyo respecto se efectuó la declaración u omisión,

ii) y:

A) el 75 % del ajuste por concepto de obligación tributaria, o bien

B) el 30 % del ajuste por concepto de pérdida tributaria.

b) En cualquier otro caso, al monto que resulte mayor entre:

i) el 3 % del valor total de las operaciones vinculadas en las que esa persona sea parte y en cuyo respecto se efectuó la declaración u omisión,

ii) y:

A) el 20 % del ajuste por concepto de obligación tributaria, o bien

B) el 8 % del ajuste por concepto de pérdida tributaria.

3) El monto de una multa por concepto de ajuste fiscal aplicada a una persona en el marco de la subsección 2) se incrementa del siguiente modo:

a) En un 200 % cuando

i) la persona es miembro de un grupo multinacional, y

ii) los ingresos consolidados del grupo multinacional en el ejercicio financiero precedente ascienden, como mínimo, a [EUR 750 millones o un monto equivalente aproximado en la moneda nacional del país adoptante].

b) Independientemente de la aplicación del párrafo a):

i) en un 10 % cuando esta sección se aplica por segunda vez a la persona, o

ii) en un 25 % cuando esta sección se aplica por tercera vez, y posteriormente, a la persona.

4) El monto de una multa por concepto de ajuste fiscal aplicada a una persona en el marco de la subsección 2) se reduce del siguiente modo:

a) En un 20 % cuando la persona informa voluntariamente al Comisionado General la declaración u omisión sujeta a esta sección antes de que ocurra el primero de los siguientes hechos:

i) el Comisionado General toma conocimiento del ajuste por concepto de obligación o pérdida tributaria, o

ii) el inicio de una inspección fiscal respecto de la persona a la que se refiere la declaración;

b) Independientemente de la aplicación del párrafo a), en un 30 % cuando la persona:

i) ha preparado y mantenido la documentación según lo establecido en la sección 1 1) a);

ii) ha cumplido totalmente con cualquier solicitud formulada por el Comisionado General en el marco de la sección 2 1), y

iii) ha cumplido de otro modo con todas las otras solicitudes conexas formuladas en el marco de una inspección fiscal.

5) No corresponde el pago de multa alguna por ajuste fiscal en virtud de la subsección 2) cuando el ajuste por concepto de obligación o pérdida tributaria se produjo a pesar de que el contribuyente, al presentar una autoliquidación tributaria, adoptó una posición razonablemente discutible con respecto a la determinación del monto de los ingresos, las ganancias, las deducciones, los beneficios o las pérdidas derivados de operaciones vinculadas en las que el contribuyente fue parte, que es congruente con el principio de plena competencia.

6) A efectos de esta sección:

"**declaración efectuada a las autoridades tributarias**" incluye toda declaración efectuada, en forma escrita u oral, en cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) en una autoliquidación tributaria u otra declaración fiscal, un formulario de declaración anual de precios de transferencia, un informe país por país, u otro documento presentado en virtud de una ley tributaria;

b) en la información suministrada o facilitada en virtud de una ley tributaria;

c) en un documento suministrado a las autoridades tributarias de una forma que no sea en virtud de una ley tributaria;

d) en la respuesta a una pregunta formulada a una persona por autoridades tributarias;

e) en una declaración efectuada a otra persona sabiendo o previendo razonablemente que será trasmitida a las autoridades tributarias.

Se asume una "**posición razonablemente discutible**" cuando en esas circunstancias puede considerarse, habiendo tenido en cuenta la información disponible y las autoridades pertinentes, como la ley tributaria, una decisión de un tribunal u otras normativas, que es tan probable que la posición adoptada en relación con la determinación del monto de los ingresos, las ganancias, las deducciones, los beneficios o las pérdidas derivados de operaciones vinculadas en las que el contribuyente fue parte, sea congruente con el principio de plena competencia como que sea incongruente, o que es más probable que sea congruente que incongruente con dicho principio.

8. Sanción por información incorrecta

1) Esta sección se aplica en los siguientes casos:

a) cuando una persona efectúa una declaración ante las autoridades tributarias que es incorrecta o inadecuada en algún aspecto sustancial, u omite incluir en esa declaración realizada ante las autoridades tributarias alguna cuestión o cosa sin la cual la declaración es incorrecta o inadecuada en algún aspecto sustancial,

b) no existe un ajuste por concepto de obligación o pérdida tributaria respecto de la declaración u omisión.

2) Sujeto a las subsecciones 3), 4) y 5), una persona a quien se aplique esta sección será responsable del pago de una multa por concepto de información incorrecta, que será equivalente:

a) cuando la declaración u omisión se efectuó de manera deliberada o imprudente, al monto que resulte mayor entre:

i) En el caso de un informe país por país:

(A) el 1 % de los ingresos consolidados del grupo multinacional en el ejercicio financiero precedente, y

(B) [USD•].

ii) Caso contrario:

(A) el 2 % del valor total de las operaciones vinculadas en las que esa persona sea parte y en cuyo respecto se efectuó la declaración u omisión, y

(B) [USD•].

b) En cualquier otro caso, al monto que resulte mayor entre:

i) En el caso de un informe país por país :

(A) el 0,5 % de los ingresos consolidados del grupo multinacional en el ejercicio financiero precedente, y

(B) [USD•].

ii) Caso contrario:

(A) el 1 % del valor total de las operaciones vinculadas en las que esa persona sea parte y en cuyo respecto se efectuó la declaración u omisión, y

(B) [USD•].

3) El monto de una multa por concepto de información incorrecta aplicada a una persona en el marco de la subsección 2) se incrementa del siguiente modo:

a) En un 200 % cuando

i) la persona es miembro de un grupo multinacional,

ii) los ingresos consolidados del grupo multinacional en el ejercicio financiero precedente ascienden, como mínimo, a [EUR 750 millones o un monto equivalente aproximado en la moneda nacional del país adoptante].

b) Independientemente de la aplicación del párrafo a):

i) en un 10 % cuando esta sección se aplica por segunda vez a la persona, o

ii) en un 25 % cuando esta sección se aplica por tercera vez, y posteriormente, a la persona.

4) El monto de una multa por concepto de información incorrecta aplicada a una persona en el marco de la subsección 2) se reduce del siguiente modo:

a) En un 20 % cuando la persona informa voluntariamente al Comisionado General la declaración u omisión sujeta a esta sección antes de que ocurra el primero de los siguientes hechos:

i) el Comisionado General toma conocimiento de la declaración incorrecta o inadecuada, o

ii) el inicio de una inspección fiscal respecto de la persona a la que se refiere la declaración.

b) Independientemente de la aplicación del párrafo a), en un 20 % cuando la persona:

i) ha preparado y mantenido la documentación según lo establecido en la sección 1 1) a);

ii) ha cumplido totalmente con cualquier solicitud formulada por el Comisionado General en el marco de la sección 2 1),

iii) ha cumplido de otro modo con todas las otras solicitudes conexas formuladas en el marco de una inspección fiscal.

5) No corresponde el pago de multa alguna por información incorrecta en virtud de la subsección 2) cuando la declaración incorrecta o inadecuada se produjo a pesar de que el contribuyente actuó con diligencia razonable al efectuar la declaración.

6) A efectos de determinar si una persona ha efectuado una declaración a las autoridades tributarias, corresponde aplicar la sección 7 6).

ANEXO 7

Plantilla modelo del informe país por país (según se consigna en el anexo III del capítulo V de las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia*)

A. Modelo para el informe país por país

Cuadro 1. Reseña sobre el reparto de los beneficios, los impuestos y las actividades económicas por jurisdicción fiscal

Nombre del grupo de empresas multinacionales: Ejercicio fiscal correspondiente: Moneda usada:										
Jurisdicción fiscal	Ingresos			Beneficios/(pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades	Impuesto sobre sociedades pagado (según registro de caja)	Impuesto sobre sociedades devengado: año en curso	Capital declarado	Beneficios no distribuidos	Número de empleados	Activos tangibles distintos de tesorería e instrumentos equivalentes a tesorería
	Parte no vinculada	Parte vinculada	Total							

Cuadro 2. Lista de todas las entidades constituyentes del grupo de empresas multinacionales incluidas en cada categoría agrupada por cada jurisdicción fiscal

Nombre del grupo de empresas multinacionales: Ejercicio fiscal correspondiente:															
Jurisdicción fiscal	Entidades constituyentes que residen en la jurisdicción fiscal	Jurisdicción fiscal de organización o constitución, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia	Principal(es) actividad(es) económica(s)												
			Investigación y desarrollo	Propiedad o gestión de propiedad intelectual	Compras o suministros	Fabricación o producción	Ventas, comercialización o distribución	Servicios de administración, gestión o apoyo	Prestación de servicios a entidades no vinculadas	Financiamiento interno del grupo	Servicios financieros controlados	Seguros	Tenencia de acciones u otros instrumentos de capital	Sin actividad	Otras[1]
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

1. La naturaleza de la actividad de la entidad constituyente se debe especificar en la sección "Información adicional.

Cuadro 3. **Información adicional**
Nombre del grupo de empresas multinacionales: Ejercicio fiscal correspondiente:

Incluir cualquier otra información o explicación breves que podrían considerarse necesarias o que facilitarían la comprensión de la información obligatoria proporcionada en el informe país por país.

Modelo para el informe país por país: instrucciones generales

Propósito

Este anexo III del capítulo V de estas Directrices incluye un modelo para informar el reparto de beneficios, impuestos y actividades económicas de un grupo multinacional, para cada jurisdicción fiscal. Estas instrucciones forman parte integral del modelo para el informe país por país.

Definiciones

Empresa multinacional declarante

Una empresa multinacional declarante es la sociedad matriz última de un grupo de empresas multinacionales.

Entidad constituyente

Con el fin de completar el anexo III, una entidad constituyente del grupo de empresas multinacionales es i) una unidad comercial independiente de un grupo de empresas multinacionales que está incluida en los estados financieros consolidados del grupo de empresas multinacionales a efectos de presentar información financiera, o sería incluida en ellos si las participaciones en el capital en dicha unidad comercial del grupo de empresas multinacionales se negociaran en un mercado de valores; ii) cualquiera de estas unidades comerciales que esté excluida de los estados financieros consolidados del grupo de empresas multinacionales únicamente sobre la base del tamaño o la materialidad, y iii) cualquier establecimiento permanente de una unidad comercial independiente del grupo de empresas multinacionales incluido en los puntos i) o ii) anteriores siempre que la unidad comercial elabore un estado financiero aparte para dicho establecimiento permanente a efectos de información financiera, regulatorios, informes fiscales o de control de la gestión interna.

Tratamiento de sucursales y establecimientos permanentes

La información de los establecimientos permanentes debe presentarse mediante referencia a la jurisdicción fiscal en la que están situados y no mediante referencia a la jurisdicción fiscal de residencia de la unidad empresarial de la que forma parte el establecimiento permanente. La jurisdicción fiscal de residencia que presenta la información para la unidad empresarial de la que forma parte el establecimiento permanente no debe incluir datos financieros relacionados con el establecimiento permanente.

Estados financieros consolidados

Los estados financieros consolidados son los estados financieros de un grupo de empresas multinacionales en los cuales los activos, los pasivos, los ingresos, los gastos y los flujos de fondos de la sociedad matriz última y las entidades constituyentes se presentan como los de una sola entidad económica.

Período contemplado en el modelo anual

El modelo debe contemplar el ejercicio económico de la empresa multinacional declarante. Para las entidades constituyentes, según el criterio de la empresa multinacional declarante, el modelo debe reflejar de manera uniforme cualquiera de los siguientes aspectos: i) información para el ejercicio económico de las entidades constituyentes pertinentes finalizado en la misma fecha que el ejercicio económico de la empresa multinacional declarante, o finalizado dentro de un período de 12 meses anteriores a dicha fecha, o ii) información para todas las entidades constituyentes pertinentes declaradas para el ejercicio económico de la empresa multinacional declarante.

Fuente de datos

Para completar el modelo, la empresa multinacional declarante debe utilizar las mismas fuentes de datos todos los años de manera uniforme. La empresa multinacional declarante puede optar por usar datos de sus paquetes de informes consolidados, obtenidos a partir de estados financieros obligatorios de entidades independientes, estados financieros regulatorios o cuentas de gestión interna. No es necesario conciliar los ingresos, las utilidades y los informes fiscales en el modelo para los estados financieros consolidados. Si se utilizan estados financieros obligatorios como base para la presentación de informes, todos los montos deben traducirse a la moneda funcional indicada de la empresa multinacional declarante al tipo de cambio medio para el ejercicio indicado en la sección sobre información adicional del modelo. No obstante, se deben realizar ajustes para diferencias en los principios contables que se aplican en cada jurisdicción fiscal.

La empresa multinacional declarante debe proporcionar una descripción breve de las fuentes de datos utilizadas para elaborar el modelo en la sección sobre información adicional del modelo. Si se realizan modificaciones en la fuente de datos utilizada todos los años, la empresa multinacional declarante debe explicar los motivos para la modificación y sus consecuencias en la sección sobre información adicional del modelo.

C. Modelo para el informe país por país: instrucciones específicas

Reseña sobre el reparto de los beneficios, los impuestos y las actividades económicas por jurisdicción fiscal (cuadro 1)

Jurisdicción fiscal

En la primera columna del modelo, la empresa multinacional declarante debe indicar todas las jurisdicciones fiscales en las que residen las entidades constituyentes del grupo de empresas multinacionales para efectos tributarios. Una jurisdicción fiscal se define como una jurisdicción estatal y no estatal que tiene autonomía fiscal. Se debe incluir una línea aparte para todas las entidades constituyentes del grupo de empresas multinacionales que la empresa multinacional declarante considere que no residen en ninguna jurisdicción fiscal para efectos tributarios. En caso que una entidad constituyente tenga residencia en más de una jurisdicción fiscal, se debe aplicar la cláusula de resolución de conflictos del convenio fiscal pertinente para determinar la jurisdicción fiscal de residencia. En caso de que no exista

ningún convenio fiscal aplicable, la entidad constituyente debe informarse en la jurisdicción fiscal de la sede de dirección efectiva de la entidad constituyente. La sede de dirección efectiva se debe determinar de acuerdo con las disposiciones del artículo 4 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y sus comentarios anexos.

Ingresos

En las tres columnas del modelo, en la sección de Ingresos, la empresa multinacional declarante debe informar la siguiente información: i) la suma de los ingresos de todas las entidades constituyentes del grupo de empresas multinacionales en la jurisdicción fiscal relevante generados a partir de operaciones con empresas asociadas; ii) la suma de los ingresos de todas las entidades constituyentes del grupo de empresas multinacionales en la jurisdicción fiscal relevante generados a partir de operaciones con partes independientes, y iii) el total de i) y ii). Los ingresos deben incluir ingresos generados a partir de ventas de inventario y propiedades, servicios, cánones o regalías, intereses, primas y cualquier otro monto. Los ingresos no deben incluir pagos recibidos de otras entidades constituyentes que se consideren dividendos en la jurisdicción fiscal del pagador.

Beneficios/(pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades

En la quinta columna del modelo, la empresa multinacional declarante debe informar la suma de los beneficios/(pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades para todas las entidades constituyentes que residen en la jurisdicción fiscal relevante para efectos tributarios. Los beneficios/(pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades deben incluir todos los ingresos y gastos extraordinarios.

Impuesto sobre sociedades pagado (según registro de caja)

En la sexta columna del modelo, la empresa multinacional declarante debe informar el monto total del impuesto sobre sociedades efectivamente pagado durante el ejercicio económico pertinente por todas las entidades constituyentes que residen en la jurisdicción fiscal relevante para efectos tributarios. Los impuestos pagados deben incluir impuestos pagados en efectivo por la entidad constituyente a la jurisdicción fiscal de residencia y a todas las demás jurisdicciones fiscales. Los impuestos pagados deben incluir la retención de impuestos pagada por otras entidades (empresas asociadas y empresas independientes) con respecto a los pagos a la entidad constituyente. Por ende, si la empresa A que reside en la jurisdicción fiscal A devenga intereses en la jurisdicción fiscal B, los impuestos retenidos en la jurisdicción fiscal B deben ser informados por la empresa A.

Impuesto sobre sociedades devengado (año en curso)

En la séptima columna del modelo, la empresa multinacional declarante debe informar la suma del gasto en concepto de impuesto actual devengado registrado en los beneficios o las pérdidas imponibles del ejercicio informado para todas las entidades constituyentes que residen en la jurisdicción fiscal relevante para efectos tributarios. El gasto en concepto de impuesto actual solo debe reflejar operaciones en el año en curso y no debe incluir impuestos diferidos ni obligaciones tributarias inciertas.

Capital declarado

En la octava columna del modelo, la empresa multinacional declarante debe informar la suma del capital declarado de todas las entidades constituyentes que residen en la jurisdicción fiscal relevante para efectos tributarios. Con respecto a los establecimientos permanentes, el capital declarado debe ser informado por la entidad jurídica de la cual es un establecimiento permanente, salvo que haya un requisito de capital definido en la jurisdicción fiscal del establecimiento permanente para efectos tributarios.

Beneficios no distribuidos

En la novena columna del modelo, la empresa multinacional declarante debe informar la suma del total de beneficios no distribuidos de todas las entidades constituyentes que residen en la jurisdicción fiscal relevante para efectos tributarios al cierre del ejercicio. Con respecto a los establecimientos permanentes, los beneficios no distribuidos deben ser informados por la entidad jurídica de la cual es un establecimiento permanente.

Número de empleados

En la décima columna del modelo, la empresa multinacional declarante debe informar el número total de empleados en equivalente de tiempo completo de todas las entidades constituyentes que residen en la jurisdicción fiscal relevante para efectos tributarios. El número de empleados puede ser informado al cierre del ejercicio, sobre la base de niveles medios de empleo para el ejercicio, o sobre cualquier otra base que se aplique manera uniforme en las jurisdicciones fiscales y todos los años. Para tal fin, los contratistas independientes que participan en las actividades operativas ordinarias de la entidad constituyente pueden ser declarados como empleados. Se admite un redondeo razonable o una aproximación del número de empleados, siempre y cuando tal redondeo o aproximación no distorsione materialmente la distribución relativa de empleados en las diversas jurisdicciones fiscales. Se deben aplicar enfoques uniformes de año a año y entre las diferentes entidades.

Activos tangibles distintos de tesorería e instrumentos equivalentes a tesorería

En la decimoprimera columna del modelo, la empresa multinacional declarante debe informar la suma de los valores contables netos de activos tangibles de todas las entidades constituyentes que residen en la jurisdicción fiscal relevante para efectos tributarios. Con respecto a los establecimientos permanentes, los activos deben ser informados en referencia a la jurisdicción fiscal en la cual se encuentra situada el establecimiento permanente. Para tal fin, los activos tangibles no incluyen tesorería o instrumentos equivalentes a tesorería, intangibles ni activos financieros.

Lista de todas las entidades constituyentes del grupo de empresas multinacionales incluidas en cada categoría agrupada por cada jurisdicción fiscal (cuadro 2)

Entidades constituyentes que residen en la jurisdicción fiscal

La empresa multinacional declarante debe incluir, para cada jurisdicción fiscal y por nombre de las entidades jurídicas, todas las entidades constituyentes del grupo de empresas multinacionales que residen en la jurisdicción fiscal relevante para efectos tributarios. No obstante, tal como se señaló anteriormente con respecto a los establecimientos permanentes, los establecimientos permanentes deben incluirse mediante referencia a la jurisdicción fiscal en la que están situados. Se debe indicar la entidad jurídica de la que es un establecimiento permanente (p. ej., empresa xYZ: establecimiento permanente de la jurisdicción fiscal A).

Jurisdicción fiscal de organización o constitución, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia

La empresa multinacional declarante debe informar el nombre de la jurisdicción fiscal de organización o constitución de la entidad constituyente de la empresa multinacional, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia.

Principal(es) actividad(es) económica(s)

La empresa multinacional declarante debe determinar la naturaleza de la(s) principal(es) actividad(es) económica(s) que lleva a cabo la entidad constituyente en la jurisdicción fiscal pertinente, marcando una o más de las casillas correspondientes.

Actividades económicas
Investigación y desarrollo
Propiedad o gestión de propiedad intelectual
Compras o suministros
Fabricación o producción
Ventas, comercialización o distribución
Servicios de administración, gestión o apoyo
Prestación de servicios a entidades no vinculadas
Financiamiento interno del grupo
Servicios financieros controlados
Seguros
Tenencia de acciones u otros instrumentos de capital
Sin actividad
Otras [1]

1. La naturaleza de la actividad de la entidad constituyente se debe especificar en la sección "Información adicional.

BIBLIOGRAFÍA

Agencia Tributaria de Canadá (s. f.), "Forms and Publications" - Canada's instructions on how to prepare transfer pricing returns (Formularios y publicaciones: Instrucciones de Canadá para preparar las declaraciones de precios de transferencia), página web, Gobierno de Canadá, https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/about-forms-publications.html#h1 (consulta: abril de 2019).

Agencia Tributaria de Canadá (s. f.) "Information Return of Non-arm's Length Transactions with Non-residents - T106 Summary Forme" (Declaración informativa de operaciones que no cumplen con el principio de plena competencia con no residentes: Formulario resumido T106), página web, Gobierno de Canadá, www.canada.ca/content/dam/cra-arc/migration/cra-arc/E/pbg/tf/t106/t106-fill-10-17e.pdf (consulta: abril de 2019).

Cooper, Joel, Randall Fox, Jan Loeprick y Komal Mohindra (2016), "Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners" (Precios de transferencia y economías en desarrollo: Un manual para encargados de la formulación de políticas y profesionales), Washington, DC, Banco Mundial, pág. 7, https://elibrary.worldbank.org/doi/book/10.1596/978-1-4648-0969-9.

Gobierno de España, Agencia Tributaria (s. f.), Ley 58/2003 General Tributaria", artículo 105 https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186 (consulta: abril de 2019).

OCDE (2012), Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes (Preservando la seguridad: La guía de la OCDE sobre protección de la confidencialidad de la información compartida con fines tributarios), OCDE, París. http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm.

OCDE (2013), Acción 13 en *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting 2013 (Plan de acción sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios 2013),* OECD Publishing, París, http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en.

OCDE (2014), Two-part report to G20 Development Working Group on the impact of BEPS in Low Income Countries 2014 (Informe de dos partes al Grupo de Trabajo sobre el Desarrollo del G20 sobre el impacto de la BEPS en los países de ingreso bajo 2014), OECD Publishing, París, https://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf.

OCDE (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13* - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (Documentación sobre precios de transferencia y presentación de informes país por país, Acción 13: Informe final 2015, Proyecto de la OCDE/G20 sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios), OECD publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en.

OCDE (2016), Exchange of Information on Request: Handbook for Peer Reviews 2016 – 2020 (Intercambio de información a solicitud: Manual para revisión por pares 2016-20), tercera edición, OECD publishing, París, http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf.

OCDE (2017), "Documentation" (Documentación), capítulo V en *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 (Guías de la OCDE sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias),* OECD Publishing, París, http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en.

OCDE (2017), Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Implementation (Presentación de informes país por país: Manual sobre implementación efectiva), OCDE, París www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-implementation.pdf.

OCDE (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión condensada 2017), OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

OCDE (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 (Guías de la OCDE sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017), OECD Publishing, París. http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en.

OCDE (2018), Guidance on Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13 (Guía sobre presentación de informes país por país: Acción 13 sobre BEPS), OCDE, París. http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm.

OCDE (2018), Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters - Implementation Handbook (Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras en materia tributaria), segunda edición, OECD publishing, París. http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-offinancial-account-information-in-tax-matters.htm.

OCDE (s. f.), "Country-by-Country reporting" (Presentación de informes país por país), página web, http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting.htm#guidance (consulta: abril de 2019).

OCDE (s. f.), "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes" (Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales), página web, www.oecd.org/tax/transparency (consulta: abril de 2019).

OCDE (s. f.), "Transfer Pricing Country Profile" (Perfil de precios de transferencia de los países), página web, https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm (consulta: abril de 2019).

ONU (2017), "Documentation" (Documentación), sección C.2 en *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2017 (Manual práctico sobre precios de transferencia para países en desarrollo),* UN Publishing, Nueva York, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf

Tax Platform for Collaboration on tax (2017), A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses (Plataforma fiscal para la colaboración en materia tributaria [2017], Una guía práctica para los análisis de precios de transferencia), http://www.oecd.org/tax/toolkit-on-comparability-and-mineral-pricing.pdf.

Ylönen, M. (2017), "Back from oblivion? The rise and fall of the early initiatives against corporate tax avoidance from the 1960s to the 1980s" (¿De regreso del olvido? El auge y la decadencia de las primeras iniciativas en contra de la elusión de los impuestos a las sociedades desde la década de 1960 hasta la década de 1980), Transnational Corporations (Empresas transnacionales), vol. 23/3, https://doi.org/10.18356/1a4feae2-en.